

Paul Helmut Schmitz

Der Begriff der kalkulatorischen Wagnisse
Probleme und Bedeutung ihres Ansatzes im
Rahmen der kurzfristigen Unternehmungsrechnung

1968

1969

**DER BEGRIFF DER KALKULATORISCHEN WAGNISSE;
PROBLEME UND BEDEUTUNG IHRES ANSATZES IM
RAHMEN DER KURZFRISTIGEN UNTERNEHMUNGSRECHNUNG**

**Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster**

**Vorgelegt von
Paul Helmut Schmitz
aus Düsseldorf**

1969



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Helmut Koch

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Ludwig Mülhaupt

Dekan: Prof. Dr. Hellmuth St. Seidenfus

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Dezember 1968

G l i e d e r u n g

Seite

EINLEITUNG

1. Vorbemerkung	1
2. Problemstellung	3
3. Plan der Untersuchung	5

I. Teil

DER BEGRIFF DER KALKULATORISCHEN WAGNISSE

1. Kapitel

Grundlagen der begrifflichen Unter- suchung

1. Vorbemerkung	7
2. Die allgemeinen Grundsätze theore- tischer Begriffsbildung	8
a) Die Begriffsbildung als Grund- lage für die Gewinnung allge- meiner Aussagen	8
b) Forderungen an die Begriffs- bildung	9
c) Die Relativität des Prinzips der Wirklichkeitsnähe	11
3. Der analytische Charakter des Kosten- begriffes	12
4. Das Verhältnis von Kostenbegriff und Kostenrechnung	13

2. Kapitel

Darstellung und Kritik der Argumente für
den Kostencharakter der Einzelwagnisse bzw.
der kalkulatorischen Wagnisse in der Literatur 14

	Seite
1. Vorbemerkungen	14
2. Wertmäßiger Kostenbegriff und Wagniskosten	16
3. Das Kriterium der Berechenbarkeit	18
a) Die Kalkulierbarkeit des Risikos als Kriterium für den Kostencharakter	18
b) Kostencharakter und objektive Häufigkeitsziffern	21
c) Kritik	23
4. Das Kriterium der Erforderlichkeit	26
a) Darstellung	26
b) Kritik	30
5. Der Normalisierungsgedanke	32
a) Darstellung	32
b) Kritik	35
6. Das Versicherungsprinzip	38
a) Darstellung	38
b) Die Trennung von Mehrkosten und kalkulatorischen Wagnissen	41
c) Kritik	42

3. Kapitel

Der Kostencharakter der Wagnisausgaben und der Begriff der kalkulatorischen Wagniskosten 45

1. Vorbemerkung	45
2. Die Wagnisausgaben und ihre Ursachen	45
a) Die durch Fehleinschätzungen bedingten Wagnisausgaben	45
b) Die Wagnisausgaben im engeren Sinne und ihre Ursachen	50
(1) Begriffliche Festlegung	50
(2) Die Ursachen der zufälligen Schwankungen	52

	Seite
3. Die Wagnisausgaben als Bestandteil des Allgemeinbegriffes Kosten	56
a) Der Kostenbegriff	56
b) Der Kostencharakter der Wagnisausgaben	59
c) Die Frage nach dem Kostencharakter der Erlösminderungen	61
4. Prämissen der Unternehmenstheorie und Wagniskosten	63
a) Vorbemerkung	63
b) Die Annahme sicherer Erwartungen über den Eintritt einer Datenkonstellation	64
c) Die Prämisse der Theorie bezüglich des Auftretens der zufälligen Schwankungen	66
d) Folgerungen über die Wagniskosten in der theoretischen Analyse	70
5. Die kalkulatorischen Wagniskosten	70
6. Exkurs: Das allgemeine Unternehmerwagnis	73
a) Darstellung und Kritik der in der Literatur anzutreffenden Auffassungen	73
b) Das allgemeine Unternehmerwagnis als Folge der Ungewißheit	75

II. Teil

ZWECKE DER KOSTENRECHNUNG UND KALKULATORISCHE WAGNISKOSTEN

1. Kapitel

Der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten bei der kurzfristigen Erfolgsermittlung	77
--	----

2. Kapitel

Die Kontrolle der wirtschaftlichen Fertigung in den Kostenstellen	80
1. Der Ansatz effektiver Mehrkosten	80

	Seite
2. Das Verfahren	81
3. Kontrolle der Kostenstellen bei gleichzeitiger Ermittlung des Betriebsergebnisses auf der Basis kalkulatorischer Wagnisse	83
4. Die Kontrolle des Faktors Arbeit auf der Grundlage der Betriebsergebnisziffer	85
5. Der Einfluß der Kontrolle auf die Mehrkosten	86

3. Kapitel

Die Bedeutung der Ermittlung kalkulatorischer Wagniskosten als Unterlage für unternehmerische Entscheidungen

88

1. Die kalkulatorischen Wagnisse als entscheidungsrelevante Größen

88

2. Kalkulatorische Wagnisse und Verfahrenswahl

90

a) Die Wahl der Verfahren zur Sicherung der Bestände

90

b) Das Problem der optimalen Kreditprüfung

92

c) Kalkulatorisches Wagnis und Produktionsverfahren

94

3. Die kalkulatorischen Wagnisse im Rahmen kurzfristiger Entscheidungen

96

III. Teil

PROBLEME DER ERFASSUNG UND ABGRENZUNG
DER KALKULATORISCHEN WAGNISKOSTEN

103

1. Kapitel

Probleme der Erfassung der kalkulatorischen Wagniskosten

103

1. Vorbemerkung

103

	Seite
2. Das Problem der Bestimmungsmethode	104
a) Die Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse mit Hilfe der Wagnisst Statistik	104
b) Bestimmung aufgrund externer Daten	109
c) Die freie Schätzung	111
d) Beurteilung	112
e) Die Notwendigkeit der Kontrolle der Wagniskostensätze	115
3. Spezifische Probleme des Ansatzes kalkulatorischer Wagnisse bei einzelnen Wagnisarten	116
a) Das Anlagenwagnis	116
(1) Das Schadenswagnis	116
(2) Exkurs: Das sogenannte Abschreibungswagnis	117
b) Das Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis	122
c) Das Gewährleistungswagnis	125
d) Das Vertriebs- oder Zahlungswagnis	126
e) Exkurs: Das Problem der Entwicklungskosten	128
 <u>2. Kapitel</u>	
Probleme der buchhaltungstechnischen Abgrenzung der kalkulatorischen Wagnisse von den effektiven Wagnisverlusten	134
1. Grundlagen	134
2. Probleme der Erfassung beim Ausschußwagnis	138
 <u>SCHLUSS</u>	141
 <u>LITERATURVERZEICHNIS</u>	144

EINLEITUNG

1. Vorbemerkung

Betrachtet man die Kostenrechnungsliteratur, so lassen sich die Abhandlungen unter dem in der vorliegenden Arbeit interessierenden Aspekt der kalkulatorischen Wagnisse in zwei Gruppen aufteilen. Die eine Gruppe gibt der Darstellung der sogenannten kalkulatorischen Wagnisse mehr oder weniger breiten Raum. Insbesondere in den Jahren von etwa 1938 bis 1945, aber auch noch später, stand die Frage der kalkulatorischen Wagnisse in Deutschland relativ stark im Mittelpunkt des Interesses. Anstoß dazu gaben die staatlichen oder quasi-staatlichen Einflußnahmen auf die Kostenrechnung, die sich in den bekannten Kostenrechnungsrichtlinien, -vorschriften, LSÖ u.ä. niederschlugen. Diskutiert wurden und werden auch heute noch die Notwendigkeit des Ansatzes solcher Kosten, die Frage ihrer materiellen Extension und damit die Abgrenzung von Kosten und Aufwand sowie spezielle Probleme der Bemessung und Verrechnung.¹

Auf der anderen Seite findet man eine sicherlich ebenso starke Gruppe von Autoren, die dem Problem der kalkulatorischen Wagniskosten überhaupt keine Beachtung schenken. Zu der Gruppe dieser Autoren darf man, soweit es den deutschen Sprachraum betrifft, die meisten Vertreter der "neueren" Kostenrechnungssysteme rechnen.² In der angelsächsischen Literatur

1 Als pars pro toto sei verwiesen auf K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, 1. Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. umgearbeitete Auflage, Berlin 1966.

2 So findet man in der doch wahrlich umfassenden Darstellung Kilgers nur einen kleinen Hinweis im Rahmen der geschichtlichen Entwicklung der Kostenrechnung, siehe W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. erweiterte Aufl., Köln und Opladen 1967, S. 28.

ist der Terminus "kalkulatorische Wagnisse" sogar unbekannt.¹

Nun könnte man vermuten, daß die Ignorierung durch die Autoren der zweiten von uns erwähnten Gruppe mehr oder weniger zufällig sei bzw. darauf zurückzuführen ist, daß sie die Behandlung kalkulatorischer Wagnisse für völlig problemlos halten. Oder - dafür würde die Behandlung durch Kilger sprechen - werden die kalkulatorischen Wagnisse als eine Erscheinung begriffen, über die die Entwicklung der Kostenrechnung hinweggegangen ist?

Sowohl gegen die eine wie die andere Vermutung sprechen naheliegende, wenn auch vordergründige Gesichtspunkte. So zeigt schon ein kurzer Blick in die Literatur beträchtliche Divergenzen sowohl hinsichtlich des Begriffes als auch bezüglich der kostenrechnerischen Behandlung der kalkulatorischen Wagnisse; ein Indiz dafür, daß es sich sehr wohl um ein Problem handelt. Diese Diskussion dauert bis in die jüngste Zeit, wie eine Reihe von Abhandlungen zeigt², so daß man aus diesem Grunde schon annehmen dürfte, es nicht nur mit einem Relikt früheren kostentheoretischen oder kostenrechnerischen Bemühens zu tun zu haben.

1 Siehe hierzu M. Schneider, Wagnisse und ihre Behandlung in der Kostenrechnung von Industriebetrieben, Diss. Aachen 1965, S. 14; auch W. Wittmann charakterisiert die Verwendung kalkulatorischer Wagnisse als eine Besonderheit im "deutschsprachigen Bereich", siehe W. Wittmann, Unternehmung und unvollkommene Information, Unternehmerische Voraussicht - Ungewißheit und Planung, Köln und Opladen 1959, S. 41.

2 Siehe allein die noch in den sechziger Jahren erschienenen Dissertationen von M. Schneider, a.a.O., sowie von R. Koschade, Das Wagnis in der Bilanz und Kostenrechnung, Innsbruck 1962; wobei letztere allerdings über die Darstellung einiger unterschiedlicher Auffassungen in der Literatur nicht hinausgeht.

Der Verfasser hofft, mit der vorliegenden Arbeit einen Beitrag zur Lösung der in der Literatur strittigen Probleme bieten zu können, und glaubt, zeigen zu können, daß die "kalkulatorischen Wagnisse" auf Grund bestimmter Prämissen der ökonomischen Theorie immanent sind und auch in einem modernen Kostenrechnungssystem ihren Platz haben.

2. Problemstellung

Ausgangspunkt aller Autoren, die sich mit den kalkulatorischen Wagnissen befassen, ist die Erscheinung, daß bestimmte Ausgaben bzw. Aufwendungen, die im Hinblick auf die Leistungserstellung zum Teil als "unproduktiv" empfunden werden, spezifischen Unregelmäßigkeiten unterliegen.¹ Diese Unregelmäßigkeiten können stoßweisen oder schwankungsartigen Charakter haben.² Sie werden mit Hilfe bestimmter Verfahren egalisiert, was zum Ansatz der sogenannten kalkulatorischen Wagniskosten führt. Über diesen allgemein umschriebenen Tatbestand scheint in der Literatur Einigkeit zu bestehen; aus diesem Grunde bietet er sich als eine globale Definition an.

Umstritten ist dagegen die spezifische Fassung des Begriffes "kalkulatorisches Wagnis". Die in der Literatur vorzufindenden Auffassungen sind nach Meinung

1 Siehe z.B. E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung) - Systematische Darstellung der Betriebsabrechnung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 100; K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 322; M. Schneider, a.a.O., S. 25; A. Müller, Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung, Köln und Opladen 1955, S. 113; J. Fischer-O. Heß-G. Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, 2. Aufl., Leipzig 1940, S. 270; K. Lechner, Betriebswirtschaftslehre (Einzelwirtschaftliche Grundfragen), Wien 1967, S. 197; K. Klinger, Wagnisse und Steuern als Kosten- und Gewinnfaktoren, Berlin 1948, S. 8.

2 Diese Unterscheidung ist natürlich eine Frage der Wahl der Periodenlänge. Mathematisch läßt sich das

des Verfassers mit gewissen Mängeln bzw. Widersprüchen behaftet. Der Verfasser will sich daher in Auseinandersetzung mit den bisherigen Ansätzen um eine exakte Fassung des Begriffes bemühen. Untersuchungsobjekt und Problem ist also eine präzise Definition der kalkulatorischen Wagniskosten. Dabei sind insbesondere die folgenden Fragen zu erörtern:

- a) Lassen sich die sogenannten Wagniskosten überhaupt unter den Allgemeinbegriff der Kosten subsumieren?
- b) Wie ist der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten sinnvoll zu erklären?
- c) Welche Ausgaben bzw. Aufwendungen sollen als kalkulatorische Wagniskosten verrechnet werden?

Diese Fragen seien an zwei Beispielen erläutert: In einer Periode ergibt sich ein außergewöhnlich hoher Produktionsausschuß. Sind nun die tatsächlichen Aufwendungen als Kosten anzusehen¹ oder darf nur das als Kosten betrachtet werden, was der gewöhnlichen Ausschußquote entspricht.² Oder denken wir an den Fall, daß eine maschinelle Anlage plötzlich zu Bruch geht. Soll der kalkulatorische Restbuchwert als a.o. Aufwand verbucht werden, ohne in die Kostenrechnung einzugehen, was vermuten läßt, daß man ihm keinen Kostencharakter zumißt (allgemeines Unternehmerwagnis)³. Oder soll dieser Betrag über ein Abgrenzungskonto in

stoßweise Auftreten als Grenzfall der Schwankung erklären.

1 So z.B. J. Mühlenfeld, Wagnis und Kostenrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhand, Jg. 1943, S. 6ff.

2 Siehe K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 322.

3 Siehe K. Klinger, a.a.O., S. 40.

bekannter Weise als kalkulatorische Wagniskosten verrechnet werden?¹

Ausgehend von dem Allgemeinbegriff der Kosten und dem spezifischen Allgemeinbegriff der Periodenkosten soll versucht werden, die hier aufgeworfenen Fragen einer Lösung näherzubringen und den Begriff der kalkulatorischen Wagniskosten eindeutig und präzise zu umreißen. Aufbauend auf den Erkenntnissen über Inhalt und Begriff der kalkulatorischen Wagniskosten ist im weiteren ihre Stellung zu den Zwecken der Kostenrechnung zu klären.

3. Plan der Untersuchung

Der Aufbau der Arbeit ergibt sich fast zwangsläufig aus der gerade dargelegten Problemstellung. Zunächst werden in aller Kürze die Grundlagen der begrifflichen Untersuchung umrissen. Anschließend werden die wichtigsten der in der Literatur anzutreffenden Definitionen des "kalkulatorischen Wagnisses" dargestellt und einer Kritik unterzogen. Diesen gegenübergestellt wird der Versuch, das kalkulatorische Wagnis aus dem theoretischen spezifischen Allgemeinbegriff "Kosten der Periode" widerspruchsfrei abzuleiten. Diesem I. Teil, der sich mit dem Problem der Begriffsbildung beschäftigt, schließt sich ein II. Teil an, in dem das Verhältnis der kalkulatorischen Wagniskosten zu den wichtigsten Zwecken der Kostenrechnung, nämlich Ermittlung des kurzfristigen Betriebsergebnisses, Kontrolle und Bereitstellung von Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen, untersucht und auftauchende

¹ Siehe K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 328; K. Lechner, a.a.O., S. 197.

Probleme einer Lösung nähergebracht werden sollen.
Im III. Teil der Arbeit sei schließlich auf einige rechnungstechnische und rechnungsorganisatorische Probleme eingegangen, die sich aus dem Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten ergeben.

I. Teil

DER BEGRIFF DER KALKULATORISCHEN WAGNISSE

1. Kapitel

Grundlagen der begrifflichen Untersuchung

1. Vorbemerkung

Es erscheint als ein Grunderfordernis der wissenschaftlichen Auseinandersetzung, einen verbindlichen Ausgangspunkt zu formulieren, von dem aus die zur Diskussion stehenden Begriffe oder Modelle auf ihre Haltbarkeit überprüft und gegebenenfalls neue aufgebaut werden können.

Als eine solche Basis bieten sich im vorliegenden Falle die Grundsätze der wissenschaftlichen Begriffsbildung im allgemeinen und die der betriebswirtschaftlichen im besonderen an. Diese Grundsätze können weiter auf die speziell den Kosten- bzw. Erlösbegriffen eigenen Bedingungen eingeengt werden. Als verbindlichen Ausgangspunkt, das sei ausdrücklich betont, wird nicht eine bestimmte Fassung des Kostenbegriffes oder des Begriffes der kalkulatorischen Wagniskosten gewählt. Ein solches Vorgehen wäre als unwissenschaftlich abzulehnen. Verbindlich sind jedoch die allgemeinen, übergeordneten Grundsätze der theoretischen Begriffsbildung, da diese für die Bildung aller betriebswirtschaftlichen Begriffe zugleich gelten.

Um eine solche Basis für die Auseinandersetzung mit der Literatur zu schaffen, seien im folgenden die eben umrissenen Grundsätze in der gebotenen Kürze dargestellt. Alsdann sei im 2. Kapitel auf die in der Literatur vertretenen Auffassungen über den Wagniskostenbegriff eingegangen. Die Ablehnung der in der

Literatur vorzufindenden Ansichten ist Anlaß zu dem Versuch, die Fassung des kalkulatorischen Wagniskostenbegriffes anders und präziser zu umreißen.

2. Die allgemeinen Grundsätze theoretischer Begriffsbildung

a) Die Begriffsbildung als Grundlage für die Gewinnung allgemeiner Aussagen

"Unter der Theorie schlechthin verstehen wir die systematische Gewinnung von Aussagen über irgendwelche Zusammenhänge".¹ Während sich die Analyse gewisser Zusammenhänge einmal auf eine bestimmte, historisch einmalige Situation beziehen kann (Individualanalyse), ist im Gegensatz dazu das wissenschaftliche Bemühen darauf gerichtet, in der Theorie - ausgehend von bestimmten Prämissen - Aussagen zu gewinnen, denen unter diesen Voraussetzungen allgemeine Gültigkeit zukommt.

Anliegen der betriebswirtschaftlichen Theorie ist es, allgemeinbegrifflich gehaltene "Aussagen über die Beziehung zwischen dem Zweck unternehmerischer Betätigung (Gewinnerzielung) und der unternehmerischen Handlungsweise"² zu gewinnen. Setzen wir den Unternehmungszweck (hier Gewinnerzielung) als gegeben voraus, und machen wir weiterhin die für die theoretische Analyse

1 H. Koch, Über einige Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfhF, NF, 9. Jg. (1957), S. 581; siehe auch H. Meffert, Beziehungen zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung, Diss. München 1964, S. 14ff. und die dort angeführte Literatur.

2 H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 19.

notwendige Annahme der Rationalität des unternehmerischen Handelns, so läßt sich die Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Theorie als allgemeinbegriffliche Bestimmung optimaler Verhaltensweisen beschreiben.¹

Wie bereits erwähnt, baut jede theoretische Analyse auf bestimmten Prämissen auf. Zu den Prämissen sind auch die den Untersuchungen zugrunde liegenden Begriffe zu rechnen.² Die Begriffe stellen die in der Unternehmungsanalyse zu verwendenden Denkelemente dar. Aus dem Zweck der betriebswirtschaftlichen Theorie, nämlich der Bestimmung der unter gegebenen Bedingungen optimalen Handlungsweise, lassen sich einige Forderungen an die Begriffsbildung ableiten, die im folgenden aufgezeigt werden sollen.³

b) Forderungen an die Begriffsbildung

Als ein Erfordernis, dem die Begriffsbildung zu genügen hat, sei als erstes das Prinzip der Eindeutigkeit genannt. Der Anspruch der Eindeutigkeit umfaßt die Begriffe der Klarheit und Exaktheit. Nur dann lassen sich in der Theorie eindeutige Schlüsse ziehen, wenn auch die zugrundeliegenden Denkelemente eindeutig sind. Nicht eindeutige Begriffe führen zu ebenso mehrdeutigen Schlüssen, die potentiell ihre Negation in sich tragen, bzw. sich gegenseitig ausschließen und somit die theoretische Analyse ad absurdum führen würden.

1 H. Koch, Über einige Grundfragen, a.a.O., S. 583.

2 Derselbe, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 19.

3 Siehe hierzu H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 19f.; K. Thielmann, Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1961, S. 21ff.; N. Szyferski, Zur Anwendung des Terminus 'pagatorisch', in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für E. Kosiol, Hrsg. E. Grochla, Berlin 1964, S. 358ff.; R. Carnap - W. Stegmüller, Induktive Logik und Wahrscheinlichkeit, Wien 1959, S. 12ff.

Weiterhin dürfen die Begriffe nicht zu den übrigen, ein wissenschaftliches System bildenden Annahmen im Widerspruch stehen (Prinzip der Widerspruchslosigkeit). "Das ist dann der Fall, wenn der verwendete Gattungsbegriff das zu Definierende nicht voll umfaßt, wenn das zu Definierende die Artbegriffe der nachfolgenden Stufe nicht deckt und wenn das zu Definierende sich mit den anderen Artbegriffen der gleichen Stufe überschneidet".¹

Die betriebswirtschaftlichen Begriffe müssen nicht zuletzt wirklichkeitsentsprechend gebildet werden, d.h. sie müssen eine konkrete Vorstellung eines empirisch möglichen Sachverhalts vermitteln. Diese Forderung ergibt sich aus dem Anliegen und dem Wesen der Betriebswirtschaftslehre als einer empirischen Wissenschaft. Wirklichkeitsentsprechend heißt jedoch nicht, daß die Begriffe nunmehr allen in Frage kommenden, in der Wirklichkeit anzutreffenden Sachverhalten völlig gerecht werden. Die Mannigfaltigkeit und meistens Einzigartigkeit historischer Situationen einerseits und der Anspruch der Theorie, allgemeine Aussagen zu machen andererseits, schließen dies aus. Statt des Prinzipes der "Wirklichkeitsentsprechung" ist daher der Grundsatz der Wirklichkeitsnähe aufzustellen. Die Wirklichkeitsnähe wird bestimmt durch den Grad der Abstraktion von der Wirklichkeit. Eine absolute Grenze - in Form eines Abstraktionsgrades - zwischen wirklichkeitsnah und wirklichkeitsfern ist schwerlich zu ziehen. Von Wirklichkeitsnähe kann solange gesprochen werden, wie die den Begriffen zugrunde liegenden Bedingungen denkbar oder vorstellbar sind, ohne daß sie damit auch effektiv erlebbar oder erfahrbar sein müssen. Stehen mehrere zulässige Begriffe zur Verfügung, ist derjenige vorzuziehen, dessen Realitätsbezogenheit

1 K. Thielmann, a.a.O., S. 23.

am größten bzw. dessen Abstraktionsgrad am geringsten ist.¹

c) Die Relativität des Prinzips der Wirklichkeitsnähe

Der aufgestellte Katalog der Prinzipien, die bei der Begriffsbildung innerhalb der Betriebswirtschaftslehre zu beachten sind, schließt die Möglichkeit nicht aus, daß die Prinzipien nicht miteinander harmonisieren.² Das in einer solchen Konfliktsituation auftretende Problem verlangt die Schließung eines Kompromisses. Da jedoch die Prinzipien der Eindeutigkeit (Exaktheit) und der Widerspruchslosigkeit einen absoluten Anspruch erheben, der nicht nur teilweise erfüllt werden kann, folgt, daß dieser Kompromiß "auf Kosten" des Prinzips der Wirklichkeitsnähe geschlossen werden muß.³ Denn allein dieser Grundsatz läßt eine Relativierung zu. Die zu bildenden Begriffe müssen also in jedem Fall eindeutig und widerspruchsfrei und sollen daneben so

1 Die von K. Thielmann neben den beschriebenen Prinzipien aufgestellten Grundsätze der Vollständigkeit, der Fruchtbarkeit und der Einfachheit der Begriffe sind weitgehend in obigen Prinzipien enthalten. (K. Thielmann, a.a.O., S. 25). Die Fruchtbarkeit eines Begriffes ergibt sich insbesondere aus seiner Eindeutigkeit und Wirklichkeitsnähe. Soweit Begriffe nicht wirklichkeitsentsprechend sind, besteht ihre Fruchtbarkeit zumindest darin, theoretisch eindeutige Aussagen zu ermöglichen. Der Grundsatz der Fruchtbarkeit ist daher kein sinnvolles, zusätzliches Prinzip der Begriffsbildung. - Das Prinzip der Vollständigkeit ist weitgehend in den Prinzipien der Eindeutigkeit und Widerspruchsfreiheit enthalten. - Dem Grundsatz der Einfachheit kommt keine besondere Bedeutung zu.

2 H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 20.

3 Dagegen verstößt z.B. K. Thielmann, wenn er sagt: "Es ist hier zwischen den Forderungen der Fruchtbarkeit und der Exaktheit des Begriffes abzuwägen. Entscheidet man sich für die Fruchtbarkeit, dann steht der mangelnden Exaktheit der Vorteil gegenüber, daß..."; siehe K. Thielmann, a.a.O., S. 194.

wirklichkeitsnah wie möglich sein.

3. Der analytische Charakter des Kostenbegriffes

Der Begriff der Kosten ist - darüber scheint in der Literatur Übereinstimmung zu herrschen - als spezifisches Merkmal der unternehmerischen Handlungsweise zu verstehen.¹ Die Kosten stellen die negative Komponente des Betriebserfolges² dar. Ihr Begriff ist mithin so zu bilden, daß sie im Rahmen der theoretischen Analyse allgemeinbegriffliche Aussagen über die optimale Handlungsweise in dem betrachteten Teilbereich menschlichen Handelns - nämlich der Unternehmung bzw. dem Betrieb - ermöglichen.

Die Kosten stellen mithin einen Begriff dar, der im Rahmen theoretischer Analysen als Denkelement verwandt wird. Der Kostenbegriff ist also ein analytischer Begriff. Daher sind bei der Bildung des Kostenbegriffes die oben angeführten Grundsätze der wissenschaftlichen und insbesondere betriebswirtschaftlichen Begriffsbildung zu beachten. Der Allgemeinbegriff Kosten muß also eindeutig, widerspruchsfrei und realitätsbezogen sein.

Die gleichen Forderungen sind an die Bildung spezifischer allgemeiner Kostenbegriffe zu stellen. Darunter sind jene Unterbegriffe zu dem obersten und umfassendsten allgemeinen Kostenbegriff ("Kosten schlecht hin") aufzufassen, die durch Hinzufügung weiterer Merkmale konkreter gehalten sind.³ Solche spezifische

1 H. Koch, Zur Kontroverse: "wertmäßiger" - "pagatorischer" Kostenbegriff, a.a.O., S. 53.

2 Der Betrieb umfaßt diejenigen Teilbereiche der Unternehmung, in welchen die Hauptleistung vollbracht wird, (H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 51).

3 H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 58.

allgemeine Kostenbegriffe sind z.B. die Gesamtkosten einer Periode, die Grenzkosten, die Kosten des Faktors Arbeit usw.

Ob die Wagniskosten Bestandteil des analytischen Allgemeinbegriffes der Kosten sind, ist eine Frage, die im Rahmen dieser Arbeit untersucht werden soll.

4. Das Verhältnis von Kostenbegriff und Kostenrechnung

Das Verhältnis der Begriffsbildung zur Verifikation des Allgemeinbegriffes Kosten ist, so will es scheinen, der häufigste Anlaß für begriffliche Unkorrektheiten und Mißverständnisse. Die Beziehung zwischen Kostenbegriff und Kostenrechnung sei daher im folgenden kurz umrissen.¹

Die Begriffsbildung verfolgt den Zweck, Denkelemente für die theoretische Analyse der unternehmerischen Handlungsweise zu schaffen. Sie ist damit in dem Sinne zweckorientiert, als sie dem Ziele der Unternehmenstheorie untergeordnet ist. Die Unternehmens-theorie muß sich - soll sie die Bezeichnung zu Recht tragen - auf die Untersuchung derjenigen Zusammenhänge beschränken, über die allgemeine und eindeutige Aussagen möglich sind.

Die Kostenrechnung stellt dagegen nichts anderes dar als die Verifizierung des Kostenbegriffes, d.h. die Bildung eines numerischen Ausdrucks für bestimmte konkrete Bedingungen.² Die Bildung des Kostenbegriffes geht mithin der Konkretisation im Rahmen eines Verifikationsmodelles voraus und ist dieser übergeordnet.

1 Siehe hierzu H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 18ff.; siehe auch H. Meffert, a.a.O., S. 217ff.

2 H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 18.

2. Kapitel

Darstellung und Kritik der Argumente für den Kostencharakter der Einzelwagnisse bzw. der kalkulatorischen Wagnisse in der Literatur

1. Vorbemerkungen

Bei dem Versuch, die in der Literatur vertretenen Auffassungen zum Begriff der kalkulatorischen Wagnisse darzustellen, erweist es sich bald als wenig sinnvoll und fruchtbar, den üblichen Weg einzuschlagen und die unterschiedlichen Auffassungen einzelner Autoren gegenüberzustellen. Der Grund dafür liegt in der engen Verflochtenheit der dargelegten Auffassungen, ohne daß man jedoch von einer einheitlichen Meinung über Begriff und Abgrenzung der kalkulatorischen Wagnisse sprechen könnte.

Dafür schälen sich beim Studium der Literatur einige Argumente heraus, auf die alle Autoren in irgend einer Weise ihre Gedankengänge stützen. Nur selten läßt sich die Auffassung eines Autors jedoch mit einem einzigen dieser Argumente identifizieren. Meist werden mehrere in unterschiedlichster Auswahl und verschiedenster Gewichtung verarbeitet.

Aus diesem Grunde scheint es sinnvoller zu sein, nicht die von den einzelnen Autoren vertretenen Auffassungen jeweils in ihrer ganzen Breite darzustellen. Ein solches Vorgehen würde zu zahlreichen Überschneidungen und Wiederholungen führen. Stattdessen wird der Weg gewählt, die einzelnen in der Literatur vorgetragenen Argumente in den Vordergrund zu stellen. Soweit bei der Darstellung auf einen einzelnen Autor verstärkt zurückgegriffen wird, bedeutet dies, wie gesagt, nicht, daß dieser seine Gedankengänge allein auf den jeweils zur Diskussion stehenden Komplex stützt. Die Gesamtheit der im folgenden aufzuzeigenden

Argumente wird jedoch jeder in der Literatur vertretenen Meinung gerecht.

Es lassen sich insbesondere zwei Problemkreise unterscheiden, die im Zusammenhang mit den kalkulatorischen Wagnissen diskutiert werden. Der erste Problemkreis betrifft die Abgrenzung zwischen dem sogenannten allgemeinen Unternehmerwagnis und den Einzelwagnissen, denen im Unterschied zum allgemeinen Unternehmerwagnis Kostencharakter beigemessen wird. Hier sind es vor allem zwei Kriterien, die zur Abgrenzung herangezogen werden, nämlich das Kriterium der Berechenbarkeit und das Kriterium der Erforderlichkeit. Ob die genannte Unterscheidung überhaupt sinnvoll ist, soll in diesem Kapitel nicht diskutiert werden¹; es interessiert hier primär, mit welchen Argumenten der Kostencharakter der Einzelwagnisse entweder begründet oder abgelehnt wird.

Der zweite Problemkreis läßt sich dahingehend umreißen, wie der Kostencharakter der kalkulatorischen Wagnisse als theoretisch richtiger Ansatz des Periodenkostenbegriffes zu begründen ist. Dabei wird in der Literatur insbesondere auf den Normalisierungsgeanken und das Versicherungsprinzip zurückgegriffen.

Vor der Untersuchung dieser Argumente wird kurz auf die Auffassung einzugehen sein, die Wagnisübernahme als eine eigene betriebliche oder unternehmerische Leistung zu verstehen, deren Verzehr den Ansatz der Kostenart "kalkulatorische Wagniskosten" zur Folge hat. Diese Argumentation scheint eng mit dem wertmäßigen Kostenbegriff verbunden zu sein.

Es zeigt sich, daß allgemein versucht wird, die kalkulatorischen Wagniskosten im Allgemeinbegriff der

1 Siehe hierzu S. 73ff.

Kosten bzw. Periodenkosten zu verankern. Dies trifft sogar weitestgehend auf die Abhandlungen zu, in deren Mittelpunkt kostenrechnerische Fragen stehen. Aus diesem Grunde steht bei der Kritik die Frage nach der Zulässigkeit der angeführten Merkmale im Rahmen der Begriffsbildung im Vordergrund. Die im 1. Kapitel dargelegten Grundsätze erweisen sich dabei als äußerst fruchtbar.

Wenn auch die Untersuchung der bisher in der Literatur vertretenen Auffassungen über den Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten zu dem Ergebnis führt, daß diese mit gewissen Mängeln behaftet sind, so bedeutet dies keineswegs eine Verkenntung der historischen Verdienste jener Autoren. Diese Ansätze haben die Entwicklung auf dem Gebiete der Kostenrechnung maßgeblich beeinflußt und weitergeführt. Nicht zuletzt boten sie eine fruchtbare Grundlage für das erneute Durchdenken des Fragenkomplexes.

2. Wertmäßiger Kostenbegriff und Wagniskosten

Es sei zunächst auf eine in der Literatur häufig anzutreffende Ausdrucksweise eingegangen, die zumindest mißverständlich ist. Gemeint ist die Aussage, daß die Wagnisse oder Einzelwagnisse Kostencharakter haben oder daß die Wagnisse in den Kosten berücksichtigt werden müßten.¹

Dabei scheint es sich zumeist nur um eine terminologische Ungenauigkeit zu handeln, die zudem weiterver-

¹ Siehe u.a. K. Klinger, a.a.O., S. 15; W. Kalveram, Industrielles Rechnungswesen, Bd. II, Betriebsabrechnung, Wiesbaden o.Jg., S. 108; M. Schneider, a.a.O., S. 33 und S. 36; K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 321.

breitet und in den Sprachgebrauch eingegangen ist, nämlich die Gleichsetzung des Wagnisbegriffes mit dem "Wagnisverlust". Der Begriff des Wagnisses, der die Gefahr, die potentielle Möglichkeit des Eintrittes einer als negativ empfundenen Situation beinhaltet, wird also vielfach auch auf das tatsächliche Wirksamwerden dieser Gefahr angewandt, obwohl im Falle einer bereits eingetretenen Situation von einem Wagnis nicht mehr gesprochen werden kann.

Zum Teil verbirgt sich dahinter jedoch offensichtlich auch ein elementares Mißverständnis über den Begriff der Kosten, das seinen Ursprung in der unpräzisen Fassung des wertmäßigen Kostenbegriffs - Kosten gleich bewerteter Güter- oder Leistungsverzehr - hat. So wird nämlich vereinzelt auch "die Übernahme von Wagnissen ... als besondere Betriebsleistung aufgefaßt".¹ Ausgehend vom wertmäßigen Kostenbegriff könnte der irgendwie bewertete Verzehr dieser Leistung als Kosten angesehen werden.

Dieser Überlegung ist jedoch entgegenzuhalten, daß sich mit dem Kostenbegriff als einem analytischen Allgemeinbegriff eine konkrete Vorstellung der Realität verbinden lassen muß. Diese eindeutige materielle Bedeutung kann, wenn man die Kosten als negative Erfolgskomponente verstehen will, nur in dem Sachverhalt des gewinnschmälernden Geldtransfer gesehen werden; logischerweise kann also nur der Tatbestand der effektiven Erfolgsschmälerung zu Kosten führen. Dem Wagnis als solchem oder auch dem sogenannten Einzelwagnis kommt diese Wirkung jedoch nicht zu. Nicht die Wagnisse oder die Leistung der Wagnisübernahme und deren Verzehr haben Kostencharakter, sondern

1 K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, S. 318; siehe auch M.R. Lehmann, Industriekalkulation 5. Aufl., Essen 1964, S. 75.

die auf die Wagnisse zurückgehenden Erlösschmälerungen.¹

3. Das Kriterium der Berechenbarkeit

a) Die Kalkulierbarkeit des Risikos als Kriterium für den Kostencharakter

Als erstes Merkmal zur Begründung des Kostencharakters der kalkulatorischen Wagniskosten sei das Kriterium der Berechenbarkeit dargestellt. Im Vordergrund steht die Abgrenzung zwischen Einzelwagnissen, denen Kostencharakter zuerkannt wird, und dem allgemeinen Unternehmerwagnis.²

W. Kalveram kennzeichnet die kalkulatorischen Wagnisse als Einzelwagnisse, die bestimmte, genau nachweisbare Ursachen haben und mit bestimmten Handlungen oder Maßnahmen eng verknüpft sind.³ "Sie können daher nach den verschiedenen Quellen bzw. Unternehmerfunktionen aufgegliedert werden."⁴ Diese Einzelwagnisse haben im

1 Da bei der Bewertung des "Leistungsverzehrs" überwiegend von den effektiven Wagnisverlusten ausgegangen, also auf die pagatorischen Größen zurückgegriffen wird, besteht materiell kein Unterschied zwischen den "wertmäßigen" und den "pagatorischen" Kosten. Hier wird ja gerade auf den eindeutigen Inhalt des pagatorischen Kostenbegriffes zurückgegriffen. Vereinzelt wird jedoch auch von dem pagatorischen Kostenansatz abgegangen und der Ansatz von entgangenen Gewinnen gefordert (siehe M. Schneider, a.a.O., S. 65).

2 Aus Gründen der terminologischen Übereinstimmung mit der Literatur wird hier die unpräzise Ausdrucksweise übernommen. Unter Wagnissen werden hier nicht die Wagnisse als solche, sondern die "Wagnisverluste" verstanden.

3 W. Kalveram, Kostenrechnung in der Fahrzeugindustrie, Heft 3 der Fachschriften für den Karosserie- und Fahrzeugbau, Berlin 1940, S. 138.

4 Ebenda.

Gegensatz zum allgemeinen Unternehmerwagnis, "das in jeder Hinsicht unfaßbar und unberechenbar"¹ ist, Kostencharakter.²

Das Kriterium der Berechenbarkeit als Kriterium für den Kostencharakter von Wagnissen scheint auf H. Nicklisch zurückzugehen. So schreibt O. März: "Sein [Nicklischs] Unterscheidungsmerkmal, nämlich die Berechenbarkeit, erscheint uns als das entscheidende Moment für die Terminologie"³, nämlich die Unterscheidung von kalkulatorischen Wagnissen, denen Kostencharakter zugestanden wird, und dem allgemeinen Unternehmerwagnis, das "nicht Kostenbestandteil sein kann [im Original gesperrt]"⁴.

Als berechenbar werden im allgemeinen nur die "besonderen Wagnisse" oder Einzelwagnisse angesehen. "Einzelwagnisse haben bestimmte, genau nachweisbare Ursachen und sind mit bestimmten Betriebshandlungen, Maßnahmen, Betriebsverhältnissen und außerbetrieblichen Einflüssen verbunden. Sie können nach Unternehmungsfunktionen aufgegliedert werden."⁵ Ähnlich wie die sogenannten "Kostenrechnungsgrundsätze" sehen auch die übrigen staatlichen Kostenrechnungsvorschriften oder -richtlinien die Verrechnung der

1 W. Kalveram, Kostenrechnung in der Fahrzeugindustrie, Heft 3 der Fachschriften für den Karosserie- und Fahrzeugbau, Berlin 1940, S. 139.

2 Derselbe, Industrielles Rechnungswesen, Bd. II, Betriebsabrechnung, Wiesbaden o.Jg., S. 108.

3 O. März, Die Kalkulierbarkeit des Risikos, Diss. Frankfurt/Main 1948, S. 21; siehe H. Nicklisch, Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl. der wirtschaftlichen Betriebslehre; 1. Lieferung, Allgemeines und Grundlagen, Stuttgart 1929, S. 147ff. Siehe auch C. Sandig, Artikel: Risiko, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Hrsg. H. Nicklisch, 2. Aufl., 2. Bd., Stuttgart 1939, Sp. 1467.

4 K. Klinger, a.a.O., S. 13.

5 Ebenda, S. 15.

besonderen Wagnisse als kalkulatorische Wagnisse wegen ihrer ausreichenden Erfassbarkeit vor.^{1,2} Zwar stellen diese obrigkeitlichen Vorschriften primär auf die Kostenrechnung ab, wodurch pragmatische Überlegungen zwangsläufig im Vordergrund stehen. Jedoch enthalten sie auch Aussagen, denen theoretische Bedeutung beigemessen werden könnte.³ O. März betont "die Tatsache,

1 J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, 2. Aufl., Leipzig 1940, S. 270.

2 Als wichtigste Erlasse seien genannt:

Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15.11.1938 - RGBL 1938, (LSÖ), insb. Nr. 48;

Erlaß des Reichswirtschaftsministers - S 5151/39 - und des Reichskommissars für die Preisbildung - VII-50-43/39- vom 16.1.1939 betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung, (KRG), insb. Teil III C 5;

Erlaß des Reichswirtschaftsministers -S4/20553/42- und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 7.3.1942 betr. Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung, herausgegeben von der Reichsgruppe Industrie, (KR Regeln), insb. Nr. 40118;

Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie vom 12.5.1942, aufgestellt von den Wirtschaftsgruppen Elektroindustrie, Fahrzeugindustrie, Feinmechanik und Optik, Luftfahrtindustrie, Maschinenbau, (KRRMe);

Leitsätze für die Ermittlung der Selbstkosten und des kalkulatorischen Gewinnes in Fertigungsbetrieben vom 3.9.1946, herausgegeben vom Preisantrat der Magistrates der Stadt Berlin, (Berliner Leitsätze), insbes. Nr. 47;

Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 21.11.1953, Bundesanzeiger Nr. 244 vom 1u.12.1953, (VPöA);

Anlage zur Verordnung PR 30/53 vom 21.11.1953: Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, (LSP).

3 So heißt es z.B. in den KRG, III.C.5 Abs.5: "Das allgemeine Unternehmerwagnis ist nicht Kostenbestandteil".

daß diese Vorschriften, Verordnungen und Richtlinien ... bezüglich der kostenmäßigen Verrechnung Bestimmungen treffen, welche gleichzeitig auch über die Frage des Kostencharakters entscheiden.¹

Wagnisse haben - so lassen sich die hier aufgezeigten Aussagen zusammenfassen - also dann Kostencharakter, wenn sie kalkulierbar sind. Kalkulierbar sind grundsätzlich nur die sogenannten Einzelwagnisse; soweit diese nicht berechenbar sind, sind sie keine Kosten.²

Das Argument der Berechenbarkeit dient den Autoren - darauf sei noch einmal hingewiesen - primär als Kriterium der Abgrenzung der Einzelwagnisse (Kosten) vom allgemeinen Unternehmerwagnis (Gewinnbestandteil). Die Frage, ob nicht bezüglich der Einzelwagnisse die tatsächlichen Aufwendungen als Kosten anzusehen sind, wird entweder stillschweigend zugunsten der kalkulatorischen Wagnisse als gelöst betrachtet oder mit Hilfe der später zu diskutierenden Argumente (Normalisierung, Selbstversicherung) beantwortet.³

b) Kostencharakter und objektive Häufigkeitsziffern

Während die bisher genannten Autoren nur in allgemeiner Form eine Berechenbarkeit verlangen, spezifiziert M. Schneider dies zu der Forderung nach dem Vorliegen objektiver Häufigkeitsziffern.⁴

1 O. März, a.a.O., S. 55.

2 Siehe K. Klinger, a.a.O., S. 17; H. Damm, Die versicherbaren und kalkulatorischen Wagnisse in Buchhaltung und Kalkulation, Diss. Berlin 1950, S. 30.

3 M. Schneider (a.a.O., S. 36f. und S. 39) führt z.B. beide Argumente an.

4 M. Schneider, a.a.O., S. 35 und S. 39ff.; M. Schneider lehnt sich hier an Wittmann an, der "die 'kalkulatorischen Wagnisse' als Anwendungsfall objektiver Häufigkeitsziffern" kennzeichnet, siehe W. Wittmann, a.a.O., S. 40ff.

Häufigkeitsziffern¹ geben die relative Häufigkeit eines Merkmals innerhalb einer Beobachtungsfolge an. Nach dem sogenannten Grenzwertaxiom ist die Wahrscheinlichkeit des Eintretens eines bestimmten Ereignisses der Grenzwert der relativen Häufigkeit, d.h. bei unendlich häufiger Wiederholung wird die Wahrscheinlichkeit W_a gleich dem Quotienten aus m_a und n , wobei m_a die Anzahl des Auftretens des Merkmals a unter der insgesamt gegebenen Zahl n von Beobachtungen angibt. Also

$$W_a = \lim_{n \rightarrow \infty} \frac{m_a}{n}.$$

Während in bestimmten Fällen, z.B. bei einem idealen Würfel, die Wahrscheinlichkeiten mit Hilfe bestimmter allgemeiner Überlegungen abgeleitet werden können (a priori oder mathematische Wahrscheinlichkeiten), beruhen die empirischen oder statistischen Wahrscheinlichkeiten (Wahrscheinlichkeiten a posteriori) auf Beobachtungen.² Im Gegensatz zu den bisher genannten objektiven Wahrscheinlichkeiten kommen subjektive Wahrscheinlichkeiten nicht auf dem Wege der Wahrscheinlichkeitsrechnung zustande, sondern stellen Wahrscheinlichkeitsurteile (Schätzungen) dar.³

Die Forderung M. Schneiders geht nun dahin, die statistische Wahrscheinlichkeit aufgrund von Häufigkeitsziffern als Voraussetzung für den Ansatz kalkulatorischer Wagnisse zu setzen.⁴ Ist das Gesetz der

¹ Siehe hierzu W. Wittmann, a.a.O., S. 94ff., der auch auf die Problematik der Anwendung von Häufigkeitsziffern im wirtschaftlichen Bereich eingeht.

² Ebenda, S. 40.

³ Ebenda, S. 44.

⁴ M. Schneider, a.a.O., S. 47.

großen Zahl durch Beobachtung und Erfassung der eingetretenen Häufigkeiten über einen größeren Zeitraum hinweg erfüllt, so ist es möglich, die Wagnisquote zu ermitteln und als Kosten zu verrechnen.¹

c) Kritik

Das Kriterium der Berechenbarkeit als Prämisse des Kostenbegriffes im allgemeinen und des Kostencharakters der Wagnisse im besonderen ist schon früh Gegenstand kritischer Untersuchungen gewesen. Es sei vor allem auf zwei Beiträge von J. Mühlenfeld und O. März verwiesen.

J. Mühlenfeld² lehnt den Kostencharakter der meisten Wagnisse mit der Begründung ab, daß das Wagnis als solches nicht rechnerisch erfaßbar sei. So führt er z.B. aus, "daß nur etwaige Schäden rechnerisch erfaßt werden können, nicht aber das Wagnis als solches [im Original gesperrt], das darin besteht, daß unter Umständen die Substanz eines Wirtschaftsgutes vernichtet wird. Dieses Wagnis rechnerisch zu erfassen, geht wegen der völligen Ungewißheit, ob ein 'Aufwand' überhaupt entsteht - nicht einmal von einer Wahrscheinlichkeit läßt sich sprechen -, nicht an."³ Und an anderer Stelle: "Wo Kosten vorliegen, sind sie auch rechnerisch erfaßbar."⁴ Die mangelnde rechnerische Erfassbarkeit führt Mühlenfeld also zur Ablehnung kalkulatorischer Wagnisse als Kosten und zu einer starken Einengung des Kostenbegriffes.

1 M. Schneider, a.a.O., S. 43f.; M. Schneider sieht, darauf sei noch einmal ausdrücklich hingewiesen, dieses Vorgehen nicht als ein kostenrechnerisches Problem an, sondern behandelt diese Frage im Rahmen der theoretischen Grundlagen des Wagnisses unter dem Abschnitt "Der Kostencharakter des Wagnisses als konsolidierte Recheneinheit"; ebenda, S. 33ff.

2 J. Mühlenfeld, Wagnis und Kostenrechnung, a.a.O., S. 2ff.

3 Ebenda, S. 3.

4 Ebenda.

In die völlig entgegengesetzte Richtung zielen die Überlegungen O. März'. In seiner Dissertation mit dem programmatischen Titel "Die Kalkulierbarkeit des Risikos"¹ untersucht er insbesondere die Frage, ob die Trennungslinie, die unter dem Gesichtspunkt der Kalkulierbarkeit zwischen den kalkulierbaren Einzelwagnissen, denen Kostencharakter zugestanden wird, und dem allgemeinen Unternehmerwagnis, das keinen Kostencharakter hat, eine natürliche Grenze darstellt.² Als Hauptargument für den "bedingten Kostencharakter des allgemeinen Unternehmerwagnisses" führt O. März die Tatsache an, "daß das Risiko ein, wenn auch in mancherlei Hinsicht schwer bestimmbar, aber nicht herauszunehmender Bestandteil der Wirtschaft ist, der beabsichtigte wirtschaftliche Bewegungsabläufe unsicher macht."³ Auch dieses allgemeine Risiko ist nach Ansicht von O. März kalkulierbar. Zum Beweis führt er den kalkulatorischen Gewinnaufschlag an, der neben der angemessenen Verzinsung und dem Mehrleistungsentgelt auch das allgemeine Unternehmerwagnis enthält, wie ihn z.B. die LSÖ vorsehen.⁴ Allerdings mißt O. März der Kalkulierbarkeit des Risikos keine allgemeine Gültigkeit bei, sondern führt sie auf die Grundlagen besonders gearteter Wirtschaftsverhältnisse zurück, die durch eine staatlich gelenkte Wirtschaft im Zustand der Vollbeschäftigung gekennzeichnet sind.⁵

1 O. März, a.a.O.

2 Ebenda, S. 67ff.

3 Ebenda, S. 74.

4 Ebenda, S. 70; Zum "Kostencharakter" des kalkulatorischen Gewinnes siehe auch L. Mayer, Zins und Wagnis in der heutigen Wirtschaft und ihre Berücksichtigung in der Kostenrechnung, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für F. Schmidt, Hrsg. F. Henzel, Berlin-Wien 1942, S. 101ff.; E. Gutenberg, Grundsätzliches zum Problem der betriebswirtschaftlichen Leistungsbewertung und der Preisstellung, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für W. Kalveram, Hrsg. K. Theisinger, Berlin-Wien 1942, S. 307ff.

5 O. März, a.a.O., S. 96.

Die Auffassung von O. März läßt sich mithin dahingehend zusammenfassen, daß er auch dem allgemeinen Unternehmerwagnis grundsätzlich Kostencharakter zuerkennt. Soweit dieses allgemeine Unternehmerwagnis auch wertmäßig eindeutig festlegbar ist, was insbesondere unter bestimmten oben genannten Wirtschaftsbedingungen der Fall sein wird, wird es als Kosten anerkannt.¹

Die völlig konträren Ergebnisse von J. Mühlenfeld und O. März zeigen sicherlich, wie wenig eindeutig das Kriterium der Berechenbarkeit als Voraussetzung des Kostenbegriffes ist. Eine unter diesem Aspekt vorgenommene Trennung in Einzelwagnisse mit Kostencharakter und allgemeines Wagnis (Gewinnbestandteil) muß somit fragwürdig erscheinen.

Allerdings gehen beide Untersuchungen an dem Haupteinwand vorbei. Beide akzeptieren nämlich letztlich das vorliegende Kriterium und bezweifeln nur die Richtigkeit der in der Literatur gezogenen Trennungslinie. Der Haupteinwand gegen das Kriterium der Kalkulierbarkeit lautet doch, daß dieses Argument überhaupt nicht Inhalt einer theoretischen Begriffsbildung sein kann und darf. Der analytische Allgemeinbegriff der Kosten muß so gebildet werden, daß sich mit ihm eine konkrete Vorstellung der Realität verbinden läßt. Der Aspekt der Berechenbarkeit kann hingegen allein ein Gesichtspunkt für die Verifikation des Kostenbegriffes

¹ So führt O. März aus: "Wenn man dem Risiko Kostencharakter zuerkennt, so bedeutet das jedoch nicht eine Anerkennung als Kosten, da Kosten wertmäßig eindeutig festlegbar sein müssen." O. März, a.a.O., S. 95. Auch K.F. Bussmann hält es für möglich, das allgemeine Unternehmerwagnis weitgehend zu berücksichtigen, ohne ihm jedoch damit Kostencharakter zuzubilligen; siehe K.F. Bussmann, Das betriebswirtschaftliche Risiko, Meisenheim/Glan 1955, S. 31.

sein. Die Kalkulierbarkeit ist also ein Problem kostenrechnerischer bzw. rechnungstechnischer Art.¹ Eine Rücksichtnahme auf die Erfordernisse der Kostenrechnung widerspricht jedoch, wie bereits an anderer Stelle ausgeführt wurde, den Grundsätzen bei der Bildung des Kostenbegriffes.² Berechenbarkeit oder Kalkulierbarkeit kann somit nicht Inhalt des Kostenbegriffes sein.

4. Das Kriterium der Erforderlichkeit

a) Darstellung

Es sei nunmehr auf ein anderes Kriterium eingegangen, das zur Beurteilung des Kostencharakters der Wagnisse herangezogen wird. Diesem Kriterium, das wir als das der Erforderlichkeit kennzeichnen wollen, wird insbesondere von J. Mühlenfeld und E. Bosshardt Bedeutung zugemessen.

Ausgehend von den Kostenbegriffen M.R. Lehmanns³,

-
- 1 Die Meinung von O. März zu diesem Problem ist nicht ganz eindeutig. Während er an einer Stelle die Kalkulierbarkeit als kostentechnische Unterscheidungslinie kennzeichnet (O. März, a.a.O., S. 71), fordert er an anderer Stelle, daß Kosten wertmäßig eindeutig festlegbar sein müssen und trennt zwischen Kostencharakter und der Anerkennung als Kosten, (ebenda, S. 95).
 - 2 Die Verquickung von Kostenrechnung und Kostenbegriff findet sich exemplarisch bei E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934, S. 113, wo es heißt: "Kosten sind die in der Selbstkostenrechnung einzusetzenden Werte der für Leistungen verzehrten Güter." Diese Definition hat aufgrund ihrer Unklarheit offensichtlich viele Mißverständnisse hervorgerufen.
 - 3 "...daß man unter Kosten den vollständigen ordentlichen Betriebsaufwand zu verstehen hat." M.R. Lehmann, Industriekalkulation, 2. Aufl., Stuttgart 1941, S. 42.

W. Prions¹, E. Schmalenbachs² u.a. betont J. Mühlenfeld die dort anklingenden Überlegungen, unter Kosten nur den ordentlichen bzw. erforderlichen Leistungsverzehr zu verstehen.³ Er untersucht dann die Wagnisse auf ihren Kostencharakter. Dabei unterscheidet er drei Wagnisfälle:⁴

1. ob ein Schaden durch äußere Einwirkung (Feuer, Schuldnerausfall u.ä.) eintritt,
2. ob der Aufwand, der zur Erstellung von Leistungen gemacht wird, im Erlös für die Leistungen mindestens wieder hereinkommt,
3. ob Aufwendungen ohne die Absicht unmittelbarer Leistungserstellung in der Erwartung späterer Verwertbarkeit gemacht werden: Erfindungs- und Entwicklungsaufwand.

Diese Wagnisarten überprüft er nun auf ihren Kostencharakter unter besonderer Berücksichtigung der Erforderlichkeit für die Leistungserstellung.

Den Kostencharakter der ersten Wagnisgruppe verneint J. Mühlenfeld mit der Begründung, daß hier eine Substanzvernichtung vorliegt. Eine solche ist jedoch für die Leistungserstellung nicht erforderlich.

1 "Unter Kosten sind die Aufwendungen zu verstehen, die erforderlich sind, um die Güter herzustellen." W. Prion, Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, 2. Buch, Berlin 1935, S. 106.

2 E. Schmalenbach, a.a.O., S. 113; siehe Fußnote 2 auf S. 26.

3 J. Mühlenfeld, a.a.O., S. 2f.: in ähnliche Richtung zielen die Überlegungen von L. Wandel, Risiko und Kosten, in: BFuP, 1. Jg. (1949), S. 513ff., hier insbesondere S. 526ff.

4 J. Mühlenfeld, a.a.O., S. 3.

Bei der zweiten Gruppe von Wagnissen handelt es sich - nach Ansicht J. Mühlenfelds - nicht wie bei der ersten Gruppe um Substanzverluste, "sondern es sind nur die Werte der eingesetzten Aufwendungen in Frage gestellt."¹ Wenn aber z.B. ein zur Leistungserstellung bestimmtes Wirtschaftsgut an Wert verliert, weil es nicht mehr eingesetzt wird, so handelt es sich nicht um Kosten, weil die Bestimmung der Leistungserstellung fehlt. Solche "Verluste" sind also mithin zur Leistungserstellung nicht erforderlich.

Bei der dritten Wagnisart bleibt es, wie J. Mühlenfeld sagt, zunächst in der Schwebe, ob die Aufwendungen Kosten sind oder nicht. Gelingen die Versuche und werden sie wirtschaftlich ausgenutzt, so werden sie Kosten, mißlingen sie, so liegen keine Kosten vor. Auch hier liegt der Gedanke der Erforderlichkeit zugrunde. Für eine Entwicklung (Leistungserstellung) erforderlich sind nach seiner Ansicht nur die Ausgaben (Aufwendungen), die tatsächlich zum Erfolg führen.

Neben J. Mühlenfeld ist noch E. Bosshardt als ein Vertreter der Auffassung zu erwähnen, die dem Kostenbegriff das Merkmal der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit beilegt. "Kosten kann", nach seiner Meinung, "nur das sein, was zur Erstellung der jeweiligen wirtschaftlichen Leistungen wirklich notwendig ist, bzw. beiträgt."²

Da die von E. Bosshardt entwickelte Systematik der Risiken³ der in der Betriebswirtschaftslehre üblichen Einteilung in spezielle und allgemeine Risiken

1 J. Mühlenfeld, a.a.O., S. 3.

2 E. Bosshardt, Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 181.

3 E. Bosshardt verwendet die Begriffe Wagnis und Risiko synonym.

abweicht, sei an dieser Stelle noch kurz darauf eingegangen. E. Bosshardt unterteilt die Risiken einmal nach ihren Auswirkungen in solche, die sich positiv und negativ auswirken können, und in solche, die nur eine Wertminderung bzw. Kostenerhöhung zur Folge haben.¹ Zum anderen unterscheidet er zwei Risikosphären, nämlich die der Vermögens- und Kapitalsphäre und die der Umsatzsphäre. Dabei setzt E. Bosshardt die Risiken der Vermögens-Kapital-Sphäre mit denen, die sich positiv und negativ auswirken können, und die der Umsatzsphäre mit den Risiken, die sich nur negativ auswirken, gleich.² Durch die zusätzliche Einteilung nach der Beeinflußbarkeit³ kommt E. Bosshardt zu folgendem Schema:⁴

Risiken - Schema

Unmittelbarer Risikoträger		
	Vermögens-Kapital-Sphäre	Umsatz-Sphäre
Auswirkung	Positiv und negativ wirkend (wertsteigernd und wertmindernd)	nur negativ wirkend
Beeinflußbarkeit	1) Folge eigener Tüchtigkeit oder Unzulänglichkeit	3) Vermeidbare nicht leistungsnotwendige Risiken
	2) Von außen an die Unternehmung herantretend, unvermeidbar	4) Unvermeidbare leistungsbedingte Risiken

Zur Erläuterung seien noch die von E. Bosshardt angeführten Beispiele zu den einzelnen Gruppen erwähnt.

1 E. Bosshardt, a.a.O., S. 135.

2 Ebenda, S. 137.

3 Ebenda, S. 135f.

4 Ebenda.

Er zählt zu den Risiken

der Gruppe 1): Konstruktionsrisiko, Risiko der Standortwahl, Dispositionsrisiko, Risiko des technischen Vorsprungs oder Rückstandes, Risiko der guten oder schlechten Organisation, Liquiditäts- und Investitionsrisiko,¹

der Gruppe 2): Kursschwankungen der Wertpapiere, Wertschwankungen der Anlagen und Waren, u.a.,²

der Gruppe 3): Zu großer Ausschuß, Nacharbeit, Schadenersatzleistungen, Gewährleistungen, etc.,³

der Gruppe 4): Delkredere, normaler Ausschuß, Unfall, Krankheit und die versicherbaren Risiken.⁴

Die Risiken der Vermögens-Kapitel-Sphäre stellen nach Auffassung E. Bosshardts in keinem Fall Kosten dar.⁵ Auch den vermeidbaren, nicht leistungsnotwendigen Risiken der Umsatzsphäre wird der Kostencharakter abgesprochen. Dieser kommt nach seiner Auffassung allein den unvermeidbaren, leistungsbedingten Risiken der Umsatzsphäre zu.

b) Kritik

Die Gedanken J. Mühlenfelds und E. Bosshardts lassen sich als die extreme Auslegung des mechanistischen Verursachungsprinzipes kennzeichnen. Nur das wird als Kosten angesehen, was durch die Leistungserstellung

¹ E. Bosshardt, a.a.O., S. 136.

² Ebenda.

³ Ebenda, S. 137.

⁴ Ebenda.

⁵ Ebenda, S. 138.

direkt verursacht ist.¹

Kritisch dazu zu bemerken wäre nebenbei, daß J. Mühlendorf und E. Bosshardt das von ihnen gewählte Kriterium nicht konsequent anwenden. Anderen "verlorenen Ausgaben", wie etwa Bestandsverluste, Mehrarbeit, Ausschuß u.ä., billigt J. Mühlendorf z.B. durchaus Kostencharakter zu.² Die Unterscheidung von Ausgaben für Fehlentwicklungen, denen der Kostencharakter abgesprochen wird, und den Ausgaben für Ausschuß, denen ein solcher von J. Mühlendorf zuerkannt wird, ist jedoch unlogisch. Hier scheinen rechnungstechnische Gründe, nämlich die Möglichkeiten der periodischen Erfäßbarkeit, die grundsätzlichen Gesichtspunkte hinsichtlich der Erforderlichkeit zu überlagern. Auch die Unterscheidung E. Bosshardts, der nur dem normalen Ausschuß Kostencharakter zugesteht, ist nicht einleuchtend. Bei konsequenter Anwendung des Gedankens der Leistungsnotwendigkeit stellt auch der normale Ausschuß keine Kosten dar.

Aus einem anderen grundlegenden Gesichtspunkt heraus bietet das Erforderlichkeitskriterium als Spezifikation des Verursachungsgedankens indes Anlaß zur Kritik.³ Die von J. Mühlendorf und E. Bosshardt

1 Diese Konsequenz des Verursachungsprinzipes hat E. Kosiol dazu veranlaßt, dieses zum umfassenderen Kosteneinwirkungsprinzip zu modifizieren; siehe E. Kosiol, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung, Festschrift für R. Seyffert, Hrsg. E. Kosiol und F. Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 27f.; siehe auch die Kritik von H. Koch, Das Prinzip der traditionellen Stückkostenrechnung, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 99ff.

2 J. Mühlendorf, a.a.O., S. 6f.

3 Zur Kritik des Verursachungsprinzipes im Rahmen der Stückkostenrechnung siehe H. Koch, Das Prinzip der traditionellen Stückkostenrechnung, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, a.a.O., S. 96ff., insb. S. 98ff.

vertretene technisch mechanistische Kosten-Leistungs-Beziehung scheint mit den der Theorie der Unternehmung zugrunde liegenden Annahmen unvereinbar zu sein. Kosten und Erlöse bilden danach bestimmte Unternehmungsmerkmale - das sind Komponenten der Unternehmungsweise - , wobei die Kosten als der Umfang der Entgeltzahlungen definiert sind.¹ Die auf das Wagnis im weitesten Sinne zurückzuführenden Ausgaben oder Erlösminderungen stellen nur eine besonders geartete Teilkomponente der unternehmerischen Handlungsweise dar. Die Tatsache, daß manche dieser Risiken nicht nur auf dem Bereich unternehmerischen Handelns lasten, sondern auch anderen menschlichen Bereichen immanent sind, ist kein Argument dafür, sie aus der Unternehmensebene auszuklammern.² Zum anderen stellen die meisten Wagniskosten - wie später noch zu zeigen sein wird - spezifische Merkmale unternehmerischen Handelns dar. Den durch den tatsächlichen Eintritt von Wagnissen bedingten Ausgaben ist daher in jedem Falle Kostencharakter zuzuerkennen. Die eventuell auftauchenden Probleme, diese Ausgaben periodenspezifisch als Periodenkosten zu verrechnen, liegen auf einer ganz anderen Ebene, nämlich dem Gebiet der Verifizierung des Kostenbegriffes in der Kostenrechnung.

5. Der Normalisierungsgedanke

a) Darstellung

Während bisher diejenigen Kriterien behandelt wurden, die in der Literatur angeführt werden, um den Kostencharakter der mit den Wagnissen verbundenen Ausgaben

¹ H. Koch, Das Prinzip der traditionellen Stückkostenrechnung, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, a.a.O., S. 100.

² So J. Mühlenfeld, a.a.O., S. 3; R. Rabald, Die betriebswirtschaftliche und steuerliche Behandlung der kalkulatorischen Kosten, Diss. Köln 1954, S. 19.

oder Aufwendungen grundsätzlich zu beurteilen, seien im folgenden die Kriterien dargestellt, die speziell auf den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten als richtigen Ausdruck der Kosten je Periode abstellen. Die grundlegende Frage nach dem Kostencharakter wird hier also meist als schon gelöst angesehen. Es bleibt jedoch die Frage, ob die in der betreffenden Periode getätigten Ausgaben oder Aufwendungen als Kosten einer Periode anzusehen sind oder ob dies auf die in Form der kalkulatorischen Wagnisse korrigierten Ausgaben zutrifft.

Die Auffassung, daß die kalkulatorischen Wagnisse der dem periodischen Kostenbegriff adäquate Ausdruck seien, wird häufig mit der Begründung vertreten, "daß die Kosten ... nur den ordentlichen, d.h. normalen Wertverzehr auf[nehmen]." ¹

Besonders ausgeprägt findet sich das Merkmal der Normalisierung bei K. Mellerowicz. Er unterscheidet drei Arten der Kostennormalisierung: ²

1. Die Kostennormalisierung, die durch die in der Kostenrechnung angewandten Rechenverfahren bedingt wird, ³
2. die Kostennormalisierung aus den Zwecksetzungen der Kostenrechnung heraus ⁴ und
3. die Kostennormalisierung aus dem Wesen der Kosten heraus. ⁵

1 R. Rabald, a.a.O., S. 7; siehe auch R. Koschade, a. a.O., S. 65; L. Mayer, Zins und Wagnis, a.a.O., S. 106; M. Schneider, a.a.O., S. 36ff.; M.R. Lehmann, Industriekalkulation, 5. Aufl., Essen 1964, S. 58.

2 Siehe hierzu auch K. Thielmann, a.a.O., S. 72.

3 K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, 2. Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1968, S. 107f.

4 Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 4. durchg. Aufl., Berlin 1963, S. 463ff.

5 Ebenda, S. 460ff.

Eine durch die Rechenverfahren bedingte Kostennormalisierung liegt nach K. Mellerowicz z.B. bei der Kostenschlüsselung vor, "denn bei der Bildung der Kostenschlüssel wird ein proportionales Verhältnis zwischen Kostenhöhe und Bezugsgrundlage angenommen, das häufig in Wirklichkeit gar nicht existiert."¹ Eine Kostennormalisierung aus der Zwecksetzung der Kostenrechnung heraus stellt z.B. der Ansatz von Verrechnungspreisen dar. Auf diese Normalisierungen hier weiter einzugehen erscheint überflüssig.

Von Bedeutung ist dagegen für die hier vorzunehmende Untersuchung die Normalisierung, die nach Auffassung K. Mellerowicz' auf das Wesen der Kosten zurückzuführen ist. "Kosten besitzen d e s w e g e n Normalcharakter aus ihrem Wesen heraus, weil sie, unabhängig von den zufälligen Ausgaben und sogar Aufwänden, das für die L e i s t u n g s e r s t e l l u n g V e r b r a u c h t e erfassen, also nicht das Tatsächliche des Gutsverbrauchs, sondern nur das N o t - w e n d i g e, das B e t r i e b s notwendige."² Nur das regelmäßig Anfallende ist als Kosten anzusehen. Alles Einmalige und Zufällige fällt nach Ansicht von K. Mellerowicz' fort, wie z.B. übermäßiger Ausschuß, einmalige Aufwendungen bei Katastrophen, Bruch mit besonders schweren Folgen für den Gebrauch einer Maschine. Handelt es sich nicht nur um einmalige ungewöhnliche Aufwendungen, sondern um häufig anfallende, dann werden diese durch Verteilung auf längere Zeit zu Kosten.

Aus diesem Grunde stellen nicht die eingetretenen tatsächlichen Wagnisverluste die Kosten je Periode dar, sondern haben die kalkulatorischen Wagnisse

¹ K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 2, S. 108.

² Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, S. 461.

Kostencharakter.

Es erscheint wesentlich, noch einmal ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß K. Mellerowicz den Normalcharakter der Kosten im Hinblick auf die kalkulatorischen Wagniskosten nicht auf einen kostenrechnerischen Zweck, wie er bei der 2. Gruppe der Normalisierungen vorliegt, zurückführt, sondern als ein dem Kostenbegriff immanentes Kriterium ansieht.

b) Kritik

Da in der Begründung für den Normalcharakter der Kosten bei K. Mellerowicz auch Gedanken anklingen, die sich auf das Merkmal der Leistungsbedingtheit oder Erforderlichkeit beziehen, sei bezüglich dieses Merkmals auf die dort vorgetragene Kritik verwiesen.¹

Untersucht man die von K. Mellerowicz und den übrigen genannten Autoren vertretene Auffassung, daß der Begriff der Kosten das Merkmal des Normalen beinhalte, so sind es vor allem drei Einwände, die zu der Schlußfolgerung Anlaß geben, daß dieses Kriterium in der vorliegenden Fassung nicht Inhalt eines allgemein konzipierten Begriffes sein kann.

Zunächst sei auf die mangelnde Eindeutigkeit dieses Merkmals hingewiesen. K. Mellerowicz zeigt den Normalcharakter der Kosten an den vier wichtigsten kalkulatorischen Kostenarten, den kalkulatorischen Abschreibungen, Zinsen, Wagnissen und dem kalkulatori-

¹ Siehe S. 30ff.

schen Unternehmerlohn auf.¹ Daneben nennt er aber auch noch die kalkulatorische Miete, Lizenzen, Intransportkosten, Materialkosten, Löhne u.a. Diese Aufzählung zeigt bereits, daß der Normalisierungsgedanke, sobald er einmal in der von K. Mellerowicz vorgeschlagenen globalen Formulierung akzeptiert ist, sich ins Uferlose ausweitet. Es wäre dann z.B. konsequent, auch die durch Beschäftigungsschwankungen sich ergebenden Kostenänderungen zu "normalisieren." Eine völlig auf Kosten als Normalkosten aufbauende Theorie entkleidet jedoch den Begriff der Kosten seiner handlungstheoretischen Bedeutung, degradiert ihn zu einer statistischen Größe und macht ihn für die theoretische Analyse weitgehend wertlos. K. Mellerowicz erkennt zwar die darin liegende Gefahr und wirft die Frage nach der Grenze der Normalisierung auf.² Er gibt jedoch darauf keine befriedigende Antwort. Da somit kein eindeutiges Kriterium vorliegt, das der auch von K. Mellerowicz bejahten Notwendigkeit einer Begrenzung der Normalisierung Rechnung trägt, ist der von ihm vorgeschlagene Wagniskostenbegriff als nicht exakt abzulehnen.

Das Vorgehen K. Mellerowicz' - und damit kommen wir zu dem zweiten Einwand - scheint außerdem von kostenrechnerischen bzw. rechnungstechnischen Überlegungen nicht ganz frei zu sein. Ein Indiz dafür sind einmal die von ihm aufgezählten Beispiele, die er zur Stützung seiner These heranzieht. Ist diese Vorgehensweise schon grundsätzlich abzulehnen, so ist außerdem der

¹ Zu der Frage, ob die sogenannten kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen und der kalkulatorische Unternehmerlohn überhaupt Kosten darstellen, siehe H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 33ff. Es kann hier nicht untersucht werden, ob in den von K. Mellerowicz genannten Fällen tatsächlich der Tatbestand der Normalisierung gegeben ist; siehe hierzu K. Thielmann, a.a.O., S. 76ff.

² K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, a.a.O., S. 461.

Zweck beim Ansatz kalkulatorischer, d.h. hier normaler Materialkosten, Löhne oder Innentransportkosten eindeutig in bestimmten rechnerischen Zwecksetzungen (z.B. Einfachheit der Abrechnung oder Kontrolle der Wirtschaftlichkeit einzelner Kostenstellen) zu sehen. Diese kostenrechnerischen Manipulationen können jedoch keinen Einfluß auf die Bildung des Kostenbegriffes haben. In ähnlicher Weise stützt K. Mellerowicz den Normalcharakter der Wagniskosten auf die Eigenart des üblicherweise in der Praxis angewandten Verfahrens, das Kosiol als eine "Mittelwertbildung nach der Wahrscheinlichkeitsrechnung" charakterisiert.¹ Dieses Vorgehen bleibt solange ein rein kostenrechnerisches Verfahren, um die Schwierigkeiten bei der Erfassung der in gewisser Hinsicht ungewissen Wagniskosten auszuräumen,² wie dieses Verfahren nicht theoretisch untermauert wird. Ob eine solche Deutung möglich und sinnvoll ist, wird später noch zu untersuchen sein. Festgehalten werden kann hier, daß K. Mellerowicz keine befriedigende Antwort darauf gibt.

Die Kritik an dem Normalisierungsgedanken K. Mellerowicz' läßt sich in dem dritten Einwand dahingehend zusammenfassen, daß es K. Mellerowicz und die übrigen Autoren unterlassen, die Normalisierung in bestimmten, dem Kostenbegriff beizumessenden Prämissen zu fundieren. Dadurch wird das Kriterium der Normalisierung unexakt und scheidet als Merkmal eines theoretischen Begriffes aus. Außerdem wird zumindest der Eindruck erweckt, daß kostenrechnerisches Vorgehen die Begriffsbildung beeinflusst.

1 E. Kosiol, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung, Festschrift für R. Seyffert, Hrsg. E. Kosiol und F. Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 28.

2 Siehe K. Thielmann, a.a.O., S. 82.

6. Das Versicherungsprinzip

a) Darstellung

Neben dem Normalisierungsmerkmal ist vor allem ein weiteres Kriterium zu nennen, welches herangezogen wird, um den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten als theoretisch richtigen Ausdruck der Kosten einer Periode zu begründen. Gemeint ist das sogenannte Versicherungsprinzip.

Dieses Prinzip findet sich bereits in der von den Kostenrechnungsgrundsätzen gegebenen Definition der kalkulatorischen Wagnisse verankert, wo es heißt:¹ "Kalkulatorische Wagnisse (z.B. für Gewährleistungen) sind eine rechnerisch nachprüfbare Art von Selbstversicherung." Dieser Gedanke ist von zahlreichen Autoren aufgenommen und weiterentwickelt worden.² Er wird als Argument für den Kostencharakter der kalkulatorischen Wagnisse angeführt. Dabei ist der Gedankengang meist folgender: Der Kostencharakter von Versicherungsprämien im Falle einer Fremdversicherung ist weitgehend unbestritten. Analog dazu müssen auch die kalkulatorischen Wagnisse Kosten sein.

1 KRG, III. C. Abs. 5.

2 Siehe z.B. W. Kalveram, Kostenrechnung in der Fahrzeugindustrie, a.a.O., S. 141; derselbe, Industrielles Rechnungswesen, Bd. II, Betriebsabrechnung, Wiesbaden o.J., S. 109; M.R. Lehmann, Industriekalkulation, a.a.O., S. 75; A. Müller, Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung, a.a.O., S. 113; O. Schulz-Mehrin, Die kalkulatorischen Posten (Abschreibung, Verzinsung, Unternehmerlohn, Wagnis) in der Kostenrechnung, Preiskalkulation und Erfolgsrechnung, Berlin 1943, S. 10; K. Klinger, a.a.O., S. 17ff.; M.E. Pribilla, Das Unternehmerwagnis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für W. Kalveram, Hrsg. K. Theisinger, Berlin-Wien 1942, S. 30; H.F.W. Schmidt, Die Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre für die Neugestaltung des betrieblichen Rechnungswesens nach dem Leistungsprinzip, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für F. Schmidt, Hrsg. F. Henzel, Berlin-Wien 1942, S. 296.

So schreibt z.B. A. Müller:¹ "Ist man nicht versichert, dann kann man gewissermaßen eine Selbstversicherung eingehen, indem man in jedem Rechnungsabschnitt eine Rücklage macht, die bei Eintritt eines Schadensfalles zur Deckung des Schadens benutzt wird. Auch innerhalb des Abrechnungszeitraumes wird diese Rücklage auf alle Leistungen verteilt, an einem Schaden, den in e i n e m Zeitraum e i n e Leistung erleidet, tragen also alle Zeiträume und alle Leistungen mit. Der eigene Versicherungsschutz, den wir durch die Rücklage schaffen, wird damit zu einem Kostengut, das wir kalkulatorisches Wagnis nennen, und das an Stelle des Schadensfalles verrechnet wird, als Kosten, wenn der Schadensfall Kosten auslösen würde, als Ertragsminderung, wenn der Schadensfall zu einer solchen führen würde."

Dem Argument, daß die der Selbstversicherungsrückstellung zugewiesenen Beträge keine Kosten seien, da kein betrieblicher Aufwand vorliege, diese Rückstellungen mithin auch echtes Eigenkapital darstellen, hält K. Klinger entgegen,² daß es unbillig wäre, die hierfür gemachten Rückstellungen nur deshalb nicht als Kosten, sondern als verkappte Gewinne anzusehen, weil sich während einer gewissen Zeit kein Schadensfall ereignet habe. Ein Unternehmen könne ja auch jahraus, jahrein Feuerversicherungsprämien bezahlen, ohne daß ein Feuerschaden entsteht, aber niemand werde deshalb die Kostennatur dieser Prämien anzweifeln.

Ähnlich, ohne jedoch direkt auf die Versicherung Bezug zu nehmen, interpretiert K.F. Bussmann die kalkulatorischen Wagnisse als Antizipation zukünftiger

1 A. Müller, a.a.O., S. 113.

2 K. Klinger, a.a.O., S. 19.

Verluste. "Die Berücksichtigung im vorhinein beruht auf einer erfahrungsmäßig fundierten Umwandlung; diese Umwandlung erfolgt, damit eine Verlustneutralisierung herbeigeführt und eine Kontinuierlichkeit der kalkulatorisch wirksamen Elemente erreicht wird, die mangels einer Verlustneutralisierung gefährdet werden würde."¹

E. Kosiol hat die der Selbstversicherung zugrunde liegenden Gedanken am weitgehendsten theoretisch zu fundieren versucht. Das Versicherungsprinzip stellt nach seiner Ansicht eine Ergänzung des Verursachungsprinzipes dar.² Dieses Versicherungsprinzip bewirkt, daß "auch dann noch echte Kosten vorliegen, wenn die Wagnisarten in einem bestimmten Zeitraum die tatsächlichen Aufwendungen überschreiten."³

E. Kosiol wendet sich dagegen, von einer Umdeutung von Wagnissen in Kosten im Sinne der Preisrechtfertigung zu sprechen. "Wie die Fremdversicherung ... zweifelsfrei Kosteneigenschaft besitzt, so gehört auch die sogenannte Selbstversicherung [im Original gesperrt] in den Bereich der Kostenrechnung. Die besonderen Merkmale der Regellosigkeit, Ungewöhnlichkeit und Nichtvoraussehbarkeit heben den Kostencharakter der Wagnisse nicht auf, sondern machen nur spezifische Berechnungsmethoden (Wahrscheinlichkeitsrechnung) notwendig."⁴

1 K.F. Bussmann, a.a.O., S. 19. Es wird hier im übrigen deutlich sichtbar, wie zwei von uns herausgestellte Argumente, nämlich das Versicherungsprinzip und der Normalisierungsgedanke (Kontinuität) verschmelzen.

2 E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung) - Systematische Darstellung der Betriebsabrechnung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 225.

3 Ebenda.

4 E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 226.

Die von E. Kosiol und den übrigen genannten Autoren vertretene Auffassung läßt sich zusammenfassend dahingehend kennzeichnen, daß die kalkulatorischen Wagniskosten aufgrund des durch das Versicherungsprinzip modifizierten Verursachungs- bzw. Kosteneinwirkungsprinzipes als die theoretisch richtigen Kosten einer Periode anzusehen sind. Zum Beweis wird auf die Analogie zu den Prämienzahlungen im Falle der Fremdversicherung verwiesen.

b) Die Trennung von Mehrkosten und kalkulatorischen Wagnissen

Sowohl E. Kosiol als auch O. Schulz-Mehrin, also zwei Vertreter des Versicherungsprinzipes, klammern aus dem Bereich der Einzelwagnisse, die gemeinhin in Form kalkulatorischer Wagnisse verrechnet werden, einen Komplex aus, den sie Mehrkosten nennen.¹ Zu den Mehrkosten sind nach ihrer Ansicht Verluste oder Ausgaben zu zählen, die erfahrungsgemäß so gut wie sicher und häufig auftreten, wie z.B. Fertigungsaus- schuß, Nacharbeiten, fehlgeschlagene Entwicklungs- arbeiten und Versuche u.a.m., soweit sie im Rahmen eines bestimmten Erwartungsspielraumes liegen. Diese Ausgaben sind in ihrer jeweiligen Höhe unmittelbar als Kosten einer Periode anzusehen, auch wenn diese Schwankungen unterliegen.

Es sollte darauf hingewiesen werden, daß diese Unterscheidung keine notwendige und logische Konsequenz des Versicherungsprinzipes darstellt. Auch auf die Mehrkosten treffen die von E. Kosiol genannten Merkmale der Regellosigkeit, Ungewöhnlichkeit und Nichtvoraussehbarkeit - wenn auch in gemilderter Form - zu.

¹ Siehe E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 224f.; O. Schulz-Mehrin, a.a.O., S. 50.

Eine klare Grenze ist in keinem Fall zu ziehen. Auf der anderen Seite legt die Fassung des dargestellten Versicherungsprinzipes diese Unterscheidung wiederum nahe; verbindet sich doch mit dem Worte Versicherung die Vorstellung des völlig Ungewöhnlichen, des völlig aus dem Rahmen Fallenden.

Es scheint jedoch so, als ob die von den genannten Autoren getroffene Unterscheidung keine theoretische Differenzierung darstellen soll, sondern auf kosten-rechnerische Überlegungen zurückgeht. Grundsätzlich wird dem Versicherungsprinzip generelle Bedeutung beigemessen.

c) Kritik

Aus folgenden Gründen erscheint das sogenannte Versicherungsprinzip nicht geeignet, den Kostencharakter der kalkulatorischen Wagnisse begriffstheoretisch zu fundieren.

Das Versicherungsprinzip impliziert eine Verlustantizipation. Eine Versicherung im nachhinein ist nicht denkbar und widerspricht dem Versicherungsgedanken. So erklärt es sich auch, daß von den genannten Autoren immer nur die Fälle Erwähnung finden, bei denen eine Verlustantizipation und damit Versicherung vorzuliegen scheint. Echte Kosten liegen, wie gezeigt wurde, nach Auffassung E. Kosiols auch dann noch vor, wenn die Wagnisarten die tatsächlichen Ausgaben (Aufwendungen) ü b e r schreiten.

Damit ist aber der den kalkulatorischen Wagnissen zugrunde liegende Erfahrungsinhalt nur unvollkommen beschrieben. Durch die kalkulatorischen Wagnisse

werden nämlich auch und in gleichem Maße Ausgaben in spätere Zeiträume verteilt. Kosten einer Periode sind, um den Gedanken E. Koslols zu vervollständigen, nur die kalkulatorischen Wagnisse, auch wenn die Wagnisarten die tatsächlichen Verluste (Ausgaben) u n t e r schreiten.

Dieser Interpretation verschließt sich jedoch der Versicherungsgedanke. Das Versicherungsprinzip erklärt damit den den kalkulatorischen Wagnissen zugrunde liegenden Tatbestand nur teilweise und ist daher als theoretisches Merkmal des Begriffes der Periodenkosten abzulehnen.

Schließlich sei noch auf die vorgetragene Beweisführung eingegangen. Diese läuft darauf hinaus, den Kostencharakter der kalkulatorischen Wagnisse als Analogieschluß zum Kostencharakter der Prämienzahlung im Falle der Fremdversicherung zu beweisen. Es soll nicht bestritten werden, daß ein Analogieschluß auch im Rahmen theoretischer Überlegungen zulässig ist und unter Umständen die Beweisführung erheblich vereinfachen kann. Es ist jedoch ein Grunderfordernis einer solchen Beweisführung zu prüfen, ob der erklärte Begriff (hier: die Prämien) und der zu erklärende Begriff (hier: die kalkulatorischen Wagnisse) zumindest in ihren wesentlichen Merkmalen übereinstimmen.

Diese Übereinstimmung kann im vorliegenden Fall jedoch kaum konzidiert werden. Das hervorstechende Merkmal der Fremdversicherung ist doch die entgeltliche Überwälzung einzelner Risiken. Soweit im Rahmen der Unternehmung oder des Betriebes Versicherungen abgeschlossen werden, hat die Unternehmung für die Inanspruchnahme dieser Leistung ein Entgelt zu entrichten.

Dieser Tatbestand ist es, der den Kostencharakter der Versicherungsprämien erfüllt. Da dieser im Falle der sogenannten Eigen- oder Fremdversicherung in keinster Weise gegeben ist, ist auch der Analogieschluß vom Kostencharakter der Versicherungsprämien auf den der kalkulatorischen Wagnisse unzulässig.

Zusammenfassend kann man also konstatieren, daß auch das sogenannte Versicherungsprinzip den Kostencharakter der kalkulatorischen Wagnisse nicht in zufriedenstellender Weise erklärt. Dieses Prinzip entspricht weder dem zu beobachtenden Tatbestand, noch vermag es den Kostencharakter zu beweisen.

3. Kapitel

Der Kostencharakter der Wagnisausgaben und der Begriff der kalkulatorischen Wagniskosten

1. Vorbemerkung

Nachdem im vorigen Kapitel gezeigt wurde, daß die in der Literatur vertretenen Auffassungen über Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten nicht befriedigen, sei im folgenden der Versuch unternommen, die kalkulatorischen Wagniskosten in anderer Weise begrifflich festzulegen.

Dabei wird so vorgegangen, daß zunächst die Ausgabenkategorien, die allgemein als Wagnisausgaben¹ angesehen werden, beschrieben werden. Zugleich sei auf die Ursachen eingegangen, die ihren Wagnischarakter begründen. Sodann seien diese Wagnisausgaben auf ihren Kostencharakter überprüft, also die Frage beantwortet, ob sie sich unter den allgemeinen Kostenbegriff subsumieren lassen. Anschließend werden die Prämissen dargestellt, die in der theoretischen Analyse über die die Wagniskosten verursachenden Faktoren gesetzt werden. Ausgehend von diesen Prämissen der Theorie gelingt es, Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten zu kennzeichnen. Abschließend sei im Rahmen eines Exkurses kurz auf den Begriff des allgemeinen Unternehmerwagnisses eingegangen.

2. Die Wagnisausgaben und ihre Ursachen

a) Die durch Fehleinschätzungen bedingten Wagnisausgaben

Der Inhalt der unter dem Begriff Wagnisausgaben zusammengefaßten Ausgabenkategorien ist außerordentlich

1 Es wird hier der wenig geläufige Begriff der Wagnisausgaben verwandt, da der Kostencharakter dieser Ausgaben ja noch untersucht werden soll.

heterogen. Diese Ausgaben sind im Zeitpunkt des Zahlungsaktes noch nicht als Wagnisausgaben erkennbar. Sie treten zunächst als Ausgaben für die Beschaffung von Anlagen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Löhne und Gehälter, Forschung und Entwicklung u.ä. in Erscheinung. Ihren Wagnischarakter erhalten diese Ausgaben erst durch den Eintritt bestimmter Ereignisse. Generell lassen sich die Wagnisausgaben als Ausdruck und Folge der in der Wirklichkeit anzutreffenden Ungewißheit über Art und Entwicklung der für die Unternehmung relevanten Daten kennzeichnen. Im Hinblick auf die Art der die Ungewißheit bewirkenden Faktoren lassen sich zwei Gruppen von Wagnisausgaben unterscheiden.

Die erste Gruppe umfaßt die Ausgaben, deren Wagnischarakter auf einer Fehleinschätzung der relevanten Daten basiert. Dies sei an einigen wichtigen Fällen exemplarisch belegt.

Das geläufigste Beispiel sind die durch das sogenannte Abschreibungswagnis bedingten Wagnisausgaben. Stellt sich die geplante Nutzungsdauer einer maschinellen Anlage als zu lange heraus, so wird die Anschaffungsausgabe in den planmäßigen, kalkulatorischen Abschreibungen nur teilweise berücksichtigt.¹ Es verbleibt eine sogenannte Abschreibungsdifferenz oder ein kalkulatorischer Restbuchwert, der Wagnisausgaben im hier verstandenen Sinne darstellt. Die Verkürzung der geplanten Nutzungsdauer kann z.B. auf Bedarfsverschiebungen auf dem Absatzmarkt oder auf technische Fortschritte zurückzuführen sein, die im Zeitpunkt der Beschaffung des Aggregates überhaupt nicht oder nicht in der richtigen Weise prognostiziert wurden. Der Eintritt einer anderen, und zwar ungünstigeren, Datenkonstellation bedingt, daß ein Teil der

¹ Siehe hierzu auch die Bemerkungen über das sogenannte Abschreibungswagnis im III. Teil dieser Arbeit, S. 117ff.

Anschaffungsausgaben zu Wagnisangaben wird. Wäre die tatsächliche Entwicklung von vornherein richtig beurteilt worden, wären - unter der Annahme, daß auch dann die gleiche Maschine angeschafft worden wäre - die gesamten Anschaffungsausgaben in den Abschreibungen berücksichtigt worden und keine Wagnisangaben aufgetreten. Durch die Fehleinschätzung der Nutzungsdauer erhöhen sich für den Zeitraum, in dem die maschinelle Anlage tatsächlich im Betrieb verbleibt, die in den Abschreibungen berücksichtigten anteiligen Anschaffungsausgaben um die Wagnisangaben.

Weiterhin werden Wertverluste am Umlaufvermögen, z.B. den Beständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder den Halb- und Fertigfabrikaten, als Wagnisverluste bzw. Wagnisangaben bezeichnet. Diese Wagnisangaben umfassen die gesamten angefallenen Ausgaben, wenn die genannten Materialien oder Produkte keiner Verwendung mehr zugeführt werden können, die Bestände also praktisch vernichtet oder verschenkt werden müssen. Können die Bestände hingegen noch verwertet oder veräußert werden, so wird die Differenz zwischen den Anschaffungsausgaben (Herstellungskosten) und dem voraussichtlich erreichbaren Erlös als Wagnisverlust bzw. Wagnisangaben angesehen. Die vorstehenden Wagnisangaben werden durch Entwicklungen auf dem Absatzmarkt bedingt, die den Prognosen der Unternehmung nicht entsprechen. Anders ausgedrückt: Diese Ausgaben erhalten ihren Charakter als Wagnisangaben dadurch, daß eine Datenkonstellation eintritt, die gegenüber der der Planung zugrunde liegenden ungünstiger, und zwar verlustbringend, ist.

Schließlich seien noch die Ausgaben für erfolglose Forschungs- und Entwicklungsprojekte erwähnt, die ebenfalls Wagnisangaben in dem hier erörterten

Sinne darstellen. Die Gründe für das Scheitern eines Forschungs- und Entwicklungsprojektes können technischer oder wirtschaftlicher Natur sein; die Wagnisausgaben beruhen also auf einer Fehleinschätzung des sich aus dem Forschungsprozeß ergebenden Nutzens.¹

"Das Produktionsrisiko [technisches Risiko] von Forschung und Entwicklung besteht offenbar darin, daß die tatsächlich gewonnenen Kenntnisse den erstrebten Ansprüchen im Hinblick auf den mit ihnen verfolgten Zweck nicht gerecht werden."² Das Ereignis, durch das die Forschungs- und Entwicklungsausgaben zu Wagnisausgaben werden, ist die Erkenntnis, daß das Projekt technisch gescheitert ist; es handelt sich dabei um ein endogenes, aus dem Forschungsprozeß selbst sich ergebendes Ereignis. Die Ausgaben für eine technisch gelungene Entwicklung stellen Wagnisausgaben dar, wenn sich herausstellt, daß die Entwicklung wirtschaftlich nicht verwertbar ist, sei es, daß die Entwicklung zu spät kommt, d.h. die Konkurrenten schon über diese Erkenntnisse verfügen, sei es, daß z.B. nicht die erwartete Nachfrage nach dem neuen Produkt auftritt (wirtschaftliches Risiko). Werden die Forschungs- und Entwicklungsausgaben eines gelungenen Projektes aktiviert, so können sich noch im Zusammenhang mit einer Fehleinschätzung der wirtschaftlichen Nutzungszeit - ähnlich wie bei dem oben genannten Abschreibungswagnis - Wagnisausgaben ergeben.

Die Beschreibung der wesentlichen Wagnisausgaben der ersten Gruppe zeigt, daß auch hier relativ heterogene

1 Eine exakte Prognose bzw. Schätzung des Forschungs- oder Entwicklungsergebnisses ist mit dem Charakter dieser betrieblichen Funktion sicherlich nicht vereinbar. Dennoch werden auch hier, selbst im Falle der freien Forschung, zumindest vage Vorstellungen über den Forschungserfolg bestehen. Soweit diese nicht zutreffen, kann also von einer Fehleinschätzung gesprochen werden.

2 G. Schätzle, Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, Köln und Opladen 1965, S. 70.

Ausgaben zusammengefaßt sind. Es lassen sich jedoch einige gemeinsame Merkmale feststellen, die zur begrifflichen Festlegung dieses Komplexes von Wagnisausgaben dienen können; sie seien als Wagnisausgaben im weiteren Sinne bezeichnet.¹ Es handelt sich um Ausgaben, die ihren Wagnischarakter aus den Diskrepanzen von prognostizierter und tatsächlicher Entwicklung der für die Unternehmung relevanten Daten erhalten, soweit die tatsächliche Entwicklung ungünstiger als die prognostizierte ist. Sie können als "Mehrausgaben", die sich aus der Fehleinschätzung der tatsächlichen Entwicklung ergeben, gekennzeichnet werden. Unter "Mehrausgaben" sind dabei sowohl die Ausgaben zu verstehen, die bei Kenntnis der tatsächlichen Entwicklung vermutlich nicht oder nicht in gleicher Höhe getätigt worden wären, als auch die anteiligen Ausgaben vergangener Perioden, die aufgrund einer die tatsächliche Entwicklung berücksichtigenden Planrevision über die ursprünglich geplanten anteiligen Ausgaben

1 Die folgende Beschreibung sei nicht als der Versuch verstanden, einen exakten analytischen Begriff zu bilden; dazu sind die Wagnisausgaben im weiteren Sinne von einem zu heterogenen Inhalt. Die Wagnisausgaben im weiteren Sinne sind kein Denkelement theoretischer Analysen, sondern ein Sammelbegriff für Erscheinungen, die in der Wirklichkeit als Folge und Ausdruck der Ungewißheit zu beobachten sind. Unter diesem Sammelbegriff können jedoch weitgehend die Ausgaben zusammengefaßt werden, die in der Literatur oder im allgemeinen Sprachgebrauch als Wagnisausgaben, -aufwendungen oder -kosten bezeichnet werden, ohne jedoch zu den später noch aufzuzeigenden Wagnisausgaben im engeren Sinne zu zählen. Das Umreißen dieses Sammelbegriffes ermöglicht immerhin eine ausreichende Kennzeichnung der diese Wagnisausgaben bedingenden Faktoren und bietet eine Grundlage für die Prüfung des Kostencharakters dieser Ausgaben, der - wie gezeigt wurde - in der Literatur teilweise umstritten ist.

hinausgehen.¹

Der Wagnischarakter der genannten Ausgaben beruht - wie gesagt - auf einer falschen Prognose über die der Planung zugrunde gelegten Daten, also insbesondere Stärke der Nachfrage, technischer Fortschritt, Veränderungen der Konkurrenzsituation auf der Seite der Anbieter oder Nachfrager, konjunkturelle oder strukturelle Entwicklung, Faktorpreise und Faktorqualitäten u.a.m. Die Entwicklung dieser Größen, sei es ihre Konstanz oder seien es ihre Veränderungen, ist ihrer Natur nach immer einmalig und nicht wiederholbar. Entsprechend sind die Wagnisausgaben im weiteren Sinne typische Einzelereignisse oder singulare Erscheinungen, wobei dieser Charakter durch die hinzukommende unternehmerische Entscheidung noch verstärkt wird.

- b) Die Wagnisausgaben im engeren Sinne
und ihre Ursachen

(1) Begriffliche Festlegung

Es sei nunmehr auf die zweite Gruppe von Wagnisausgaben eingegangen, die als Wagnisausgaben im engeren Sinne bezeichnet werden sollen. Darunter seien jene Ausgaben zusammengefaßt, welche über die Ausgaben hinausgehen, die einem idealen, völlig "störungsfreien" Betriebsablauf entsprechen. Der störungsfreie Betriebsablauf sei dadurch gekennzeichnet, daß z.B.

¹ Die Verkürzung der Nutzungsdauer einer Anlage erhöht die anteiligen Ausgaben des Zeitraumes, der vor der Planrevision liegt. Nach einer richtigen Planrevision stimmen geplante und tatsächliche anteilige Ausgaben überein. Die Erhöhung der Abschreibungsquote wird daher nicht als Wagnisausgabe angesehen, sondern nur die sogenannte außerordentliche Abschreibung.

kein Schwund in den Beständen an Werkstoffen vorliegt, der Anteil fehlerhafter und mithin unbrauchbarer Werkstoffe gleich Null ist, keine maschinellen Anlagen zu Bruch gehen, kein Fertigungsausschuß anfällt, eine bestimmte Arbeitsgeschwindigkeit eingehalten wird,¹ die verkauften Produkte einwandfrei sind, so daß keine Gewährleistungsansprüche auftreten.

Die bisherigen Bemerkungen lassen nicht erkennen, warum diese Ausgaben als Wagnisausgaben bezeichnet werden sollen. Verbindet sich doch mit diesem Begriff eine Vorstellung der Unsicherheit. Es bestände sicherlich keine Veranlassung, die "verlorenen" Ausgaben für die Faktoreinsätze innerhalb eines Fertigungsverfahrens, das von dem idealen Betriebsablauf abweicht, bei dem also z.B. Ausschuß anfällt, als Wagnisausgaben zu kennzeichnen, wenn diese eindeutig determiniert wären. Eine solche eindeutige Determinierung widerspricht jedoch völlig dem Charakter der bezeichneten Ausgabekategorien. Ein Fertigungsverfahren, bei dem z.B. zwangsläufig jedes dritte Produkt als Ausschuß anfällt, ist praktisch nicht vorstellbar; der Ausschußanteil wird vielmehr in der Regel oder im Durchschnitt ein Drittel ausmachen, wobei der tatsächliche Anteil laufend schwanken wird.

Die Wagnisausgaben im engeren Sinne erhalten also ihren Wagnischarakter durch ihr schwankungsartiges oder stoßweises Auftreten, wobei die jeweilige Ausprägung zufällig ist. Diese Wagnisausgaben können wir zusammenfassend definieren als diejenigen Ausgaben,

¹ Die Bestimmung dieser "störungsfreien" Arbeitsgeschwindigkeit ist naturgemäß schwierig und nicht problemlos, insbesondere angesichts der bestehenden Interdependenz zwischen der Arbeitsgeschwindigkeit und dem Anfall von Fertigungsausschuß sowie der Möglichkeit, die Arbeitsgeschwindigkeit zu variieren. Gedacht sei an die für eine bestimmte Ausbringungsmenge pro Zeiteinheit normale oder repräsentative Arbeitsgeschwindigkeit. Ob eine Variation der Arbeitsgeschwindigkeit überhaupt ausgabenwirksam ist, hängt von der Lohnform ab.

die über die einer idealen, technisch-mechanistischen Einsatzmengen-Leistung-Beziehung hinausgehen und deren Anfall zufälligen Schwankungen unterliegt.¹ Die Bezeichnung der Schwankungen als zufällig soll besagen, daß ihr Auftreten unbestimmt, also nicht eindeutig determiniert ist. Unter Zufall ist nicht ein Geschehen zu verstehen, das keine Ursachen hat, sondern vielmehr Zusammenhänge, deren Verkettung im einzelnen weitgehend oder völlig undurchsichtig ist.²

(2) Die Ursachen der zufälligen Schwankungen

Um die Zusammenhänge zumindest etwas aufzuhellen, sei im folgenden näher auf die die Schwankungen bedingenden Ursachen sowie ihre Erscheinungen bei stationärer als auch evolutorischer Datenentwicklung eingegangen.

Ausgegangen sei zunächst von einer Situation, die durch eine im großen und ganzen gesehen stationäre Datenentwicklung³ gekennzeichnet sei. Eine solche stationäre Datenkonstellation bedeutet jedoch in praxi nicht, daß nunmehr die in Betracht kommenden Größen in jeder Periode konstant sind. Durch eine Vielzahl von Ursachen bedingt, ergeben sich vielmehr eine Reihe spezifischer Änderungen. So schwankt in der Regel, wie E. Gutenberg betont, die Qualität der gekauften und eingesetzten Werkstoffe um eine gewisse qualitative Norm.⁴ E. Gutenberg zeigt weiter die

1 Das soll nicht heißen, daß die Ausgaben nicht auch über mehrere Perioden hinweg konstant sein können. Diese Konstanz ist vielmehr ebenfalls zufällig.

2 Vgl. W. Wittmann, a.a.O., S. 99.

3 Zu dem Verhältnis von stationärer und evolutorischer Datenentwicklung einerseits und statischer und dynamischer Analyse andererseits, siehe H. Koch, Die Theorie der Unternehmung als Globalanalyse, a.a.O., S. 390.

4 Siehe E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 14. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1968, S. 288f. und S. 385.

Vielzahl subjektiver und objektiver Faktoren, von denen der produktive Effekt menschlicher Arbeitsleistung abhängt, und die durch sie bedingten Schwankungen auf.^{1,2} Gerade beim Einsatz menschlicher Arbeitskraft sind unzählige Einwirkungsmöglichkeiten denkbar, "die den ganzen Kreis physischer und intellektueller Leistungsschwankungen umfaßt. Eine vorübergehende Unpäßlichkeit kann sich auswirken so gut wie ein seelischer Verdruß, eine kleine Verletzung oder dauernde körperliche Behinderung. Die Fehlerquote kann von Arbeiter zu Arbeiter schwanken, aber auch bei einer Person im Zeitablauf unterschiedlich groß sein."³ Im Gegensatz zum Einsatz menschlicher Arbeitskraft sind die Fehlerquellen einer Maschine meist auf wenige Ursachen oder Elemente begrenzt. "Man weiß hier im allgemeinen, wie die Fehlleistung zustande kommt, unbestimmt ('zufällig') ist nur der Zeitpunkt des Zusammentreffens der sie bewirkenden und ganz oder teilweise nicht kontrollierbaren Faktoren."⁴ Sowohl die Schwankungen in der Qualität der Werkstoffe als auch die der menschlichen Arbeitsleistung führen bei einer gegebenen Fertigungsmenge über die Änderungen der Faktoreinsatzmengen, die sich in schwankendem Ausschuß niederschlagen, zu Änderungen der Ausgaben je Periode. Darüber hinaus werden Produkte verkauft, die in unterschiedlichem und im Zeitablauf

-
- 1 Siehe E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., 14. Aufl., a.a.O., S. 383f.
- 2 E. Gutenberg unterstellt allerdings offensichtlich, daß sich diese Schwankungen in der Wirklichkeit auch innerhalb der betrachteten Periode ausgleichen (ebenda, S. 385). Diese Unterstellung entspricht sicherlich nur in den wenigsten Fällen den tatsächlichen Gegebenheiten. Daß diese Annahme über die Wirklichkeit auch nicht notwendig ist, sondern in der theoretischen Analyse bestimmte Prämissen gesetzt werden müssen, die durchaus der Wirklichkeit widersprechen können, wird später zu zeigen sein.
- 3 W. Wittmann, a.a.O., S. 99.
- 4 Ebenda.

variierenden Maße mit Mängeln behaftet sind. Für die Unternehmung folgen daraus über die Gewährleistungshaftung oder Kulanzverpflichtungen notwendige Nachbearbeitungen mit den damit verbundenen Ausgaben.

Der mengenmäßige Schwund oder das Unbrauchbarwerden von Beständen beruht z.T. auf natürlichen Ursachen - wie Rostbildung, Zersetzung, Verderb -, die ebenfalls nur in den seltensten Fällen konstant einwirken werden.

Während die eben genannten Änderungen in der Weise charakterisiert werden können, daß die ihnen zugrunde liegenden Ursachen laufend wirksam werden und nur in der Intensität ihrer Auswirkungen Schwankungen unterliegen, sind daneben andere Ursachen zu beobachten, deren Einflußmöglichkeit (die Wahrscheinlichkeit ihres Wirksamwerdens) latent ist und deren Einfluß stoßartig oder fallweise zur Wirkung kommt. Gedacht sei an die vielfältigen Gefahren, denen die Bestände an Betriebsmitteln und Werkstoffen eines Betriebes laufend ausgesetzt sind. Der Eintritt dieser Gefahren - sei es in Form von mehr oder weniger schwerwiegenden Katastrophenfällen oder durch Zugriff Unberechtigter (z.B. Diebstahl, Zerstörung) - kann immer wieder zur teilweisen oder auch völligen Vernichtung der genannten Vermögenswerte führen. Der Zeitpunkt, zu dem solche Ereignisse eintreten, ist völlig offen; gewiß dagegen ist, daß sie tatsächlich mit einer bestimmten Wahrscheinlichkeit in bestimmten Zeiträumen auftreten oder sich wiederholen werden.

Gehen wir nun von der stationären Datenkonstellation über zu dem wirklichkeitsnäheren Fall einer evolutorischen Datenentwicklung. Auch bei evolutorischer

Entwicklung der den unternehmerischen Entscheidungen zugrunde liegenden Daten lassen sich im Zeitablauf spezifische Änderungen - oder genauer Schwankungen - beobachten, die denen bei stationärer Datenkonstellation vergleichbar sind. So vollziehen sich z.B. die mit Hilfe der Lernkurven¹ beschriebenen Änderungen der Qualität des Faktors Arbeit sicherlich nur in den seltensten Fällen genau gemäß den erwarteten Gesetzmäßigkeiten. Vielmehr werden sich laufend Abweichungen von den Lernkurven nach oben und unten ergeben; wie ja auch bei der Ermittlung dieser Lernkurven mit Hilfe statistischer Verfahren des Glättens von diesen Abweichungen abstrahiert wird.

Ähnliches trifft auf die Beziehung zwischen Kosten und Beschäftigung zu. Die bei steigender Beschäftigung im Falle intensitätsmäßiger oder zeitlicher (Überstunden) Anpassung über die optimale Intensität bzw. Arbeitszeit hinaus zu beobachtenden progressiven Kostenentwicklungen sind neben anderen Einflüssen insbesondere auf höheren Ausschuß zurückzuführen. Die in theoretischen Modellen beschriebenen Kostenentwicklungen vollziehen sich in der Praxis jedoch auch nicht exakt entsprechend den angenommenen Gesetzmäßigkeiten. Vielmehr sind auch hier spezifische Schwankungen um das jeweils sich verändernde Ausschußniveau festzustellen.

Die hier aufgeführten Fälle lassen sich zusammenfassend dahingehend charakterisieren, daß der Unternehmer sich einer Vielzahl von Faktoren gegenüber sieht, die ihrer Natur nach konstant sind oder bekannten Gesetzmäßigkeiten unterliegen. In ihrem

1 Siehe hierzu D. Schneider, "Lernkurven und ihre Bedeutung für Produktionsplanung und Kostentheorie, in: ZfbF, N.F., 17. Jg. (1965), S. 501ff.; W. Baur, Neue Wege der betrieblichen Planung, Berlin-Heidelberg-New York 1967.

Einfluß auf das betriebliche Geschehen unterliegen sie jedoch zufallsbedingten Schwankungen. Dieser wechselnde Einfluß bei grundsätzlicher Konstanz führt zu den beschriebenen Schwankungen der Wagnis- ausgaben im Zeitablauf, die nach Zeitpunkt und Höhe nicht vorhersehbar sind.¹

Es sei noch kurz auf die Frage eingegangen, ob nicht auch der technische Fortschritt einer ähnlichen, irgendwie gearteten Gesetzmäßigkeit unterliegt. Die in der Praxis auftretenden Veränderungen der Geschwindigkeit der technischen Entwicklung könnten dann ebenfalls als mehr oder weniger zufällige Abweichungen, als ein Zufallsmoment im Auftreten des technischen Fortschritts gekennzeichnet werden. Der Verfasser ist der Auffassung, daß von einer solchen Gesetzmäßigkeit nicht gesprochen werden kann. Der technische Fortschritt gehört zu den wesentlichen Änderungen im eigentlichen Sinne, die der Unternehmer bei der Planung zu berücksichtigen hat. Sicherlich lassen sich manchmal Phasen der Entwicklung beobachten, in denen sich der Fortschritt mehr oder weniger gleichmäßig vollzieht. Von einer nur annähernden Gesetzmäßigkeit der Entwicklung des technischen Fortschrittes allgemein kann aber kaum gesprochen werden.

3. Die Wagnisausgaben als Bestandteil des Allgemeinbegriffes Kosten

a) Der Kostenbegriff

Zur Beantwortung der Frage, ob die Wagnisausgaben

¹ Neben dem schwankenden Einfluß dieser für gewisse Zeiträume als konstant anzusehenden Faktoren sind natürlich auch tatsächliche Veränderungen in der Natur dieser Faktoren zu beobachten, insbesondere z.B. Änderungen der Qualität der eingesetzten Faktoren; weniger dagegen bei den die natürlichen Gefahren (Katastrophen, Diebstähle) bedingenden Faktoren. Sofern diese Veränderungen in der Planung nicht richtig prognostiziert werden, können sie Wagnisausgaben im weiteren Sinne zur Folge haben.

(im weiteren und im engeren Sinne) als Kosten anzusehen sind, muß zunächst geklärt werden, was unter "Kosten" im umfassenden Sinne verstanden werden soll. Nun stehen sich in der Literatur zwei verschiedene Kostenbegriffe gegenüber. Die Vertreter des sogenannten "wertmäßigen" Kostenbegriffs verstehen unter Kosten den bewerteten Güter- und Leistungsverzehr, sofern sich dieser auf die Erstellung und den Absatz von Leistungen erstreckt.¹ Im Gegensatz dazu sind nach der pagatorischen Kostendefinition "unter 'Kosten' die 'im Rahmen des betrieblichen Prozesses entrichteten Entgelte' zu verstehen. Als 'Entgelte' werden hierbei solche Geldbeträge bezeichnet, welche für die Inanspruchnahme von Arbeitskraft, für den Erwerb eines Gutes und dgl. in jedem Fall, d.h. ohne jegliche Bedingung entrichtet werden."²

Es kann nicht Aufgabe dieser Untersuchung sein, die Kontroverse um den Kostenbegriff darzulegen.³ Der Verfasser ist der Meinung, daß lediglich der "pagatorische" Kostenbegriff den eingangs dargelegten Grundsätzen der Begriffsbildung entspricht. Dagegen vermittelt der "wertmäßige" Kostenbegriff keinen eindeutigen Erfahrungsinhalt und ist als mehrdeutig abzulehnen.⁴

1 Siehe z.B. E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 16; W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 20; E. Heinen, Die Kosten - Ihr Begriff und ihr Wesen - Eine entwicklungsge- schichtliche Betrachtung, Saarbrücken 1956, S. 18f.; M. Lohmann, Einführung in die Betriebswirtschafts- lehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 29; F. Henzel, Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964, S. 25; A. Meier, Der objektive Kostenbegriff, in: Die Wirt- schaftsprüfung, 1. Jg. (1948), S. 43ff.; K. Rößle, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stutt- gart 1956, S. 209; K. Käfer, Standardkostenrechnung, Stuttgart 1955, S. 1; H. Seischab, Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S. 17.

2 H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 51.

3 Siehe hierzu H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 48ff. und die dort zitierte Literatur.

4 Siehe H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 52ff.

Der folgenden Untersuchung wird daher der pagatorische Kostenbegriff zugrunde gelegt; unter Kosten im umfassenden Sinne werden die im Rahmen des betrieblichen Prozesses entrichteten Entgelte verstanden. Die Kosten sind also durch folgende Wesensmerkmale gekennzeichnet:

- (1) durch die Ausgabenbezogenheit,
- (2) durch den Entgeltcharakter der Ausgaben und
- (3) durch die Betriebsbezogenheit der Ausgaben.¹

Es sei der Vermutung entgegengetreten, das Ergebnis der folgenden Untersuchung über den Kostencharakter der Wagnisausgaben, welches - dies sei vorweggenommen - von den dargestellten Auffassungen der Literatur abweicht, sei allein oder primär darauf zurückzuführen, daß hier vom pagatorischen Kostenbegriff ausgegangen werde, während doch die übrigen Autoren allesamt den wertmäßigen Kostenbegriff zugrunde legen. Die Ergebnisse über den Kostencharakter der Wagnisausgaben dürften auch bei Zugrundelegung des wertmäßigen Kostenbegriffes nicht wesentlich anders ausfallen; wie ja auch bei der Kritik an der Argumentation der Literatur nicht der wertmäßige Kostenbegriff im Vordergrund stand. Andererseits zeigt die auf dem pagatorischen Kostenbegriff aufbauende Analyse der mit den Wagnissen verbundenen Erscheinungen dessen

1 Die Einengung des Kostenbegriffes auf den Betrieb, d.h. denjenigen Teilbereich der Unternehmung, in welchem die unternehmerische Hauptleistung vollbracht wird, ist nicht zwingend und zudem problematisch, da die Grenze fließend ist. Diese Einengung wird von H. Koch und sei auch hier nur deswegen beibehalten, um den Konsensus mit der überwiegend in der Literatur vertretenen Meinung zu wahren. "Sinnvollerweise müßte der Allgemeinbegriff 'Kosten' eigentlich weiter gefaßt und als die im Rahmen der Erwerbsunternehmung entrichteten Entgelte ('unternehmerische Entgelte') verstanden werden." (H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 51).

Überlegenheit und Fruchtbarkeit, sowohl was die Eindeutigkeit und Widerspruchslosigkeit als auch was die Wirklichkeitsnähe angeht.

b) Der Kostencharakter der Wagnisausgaben

Es sei nunmehr untersucht, ob sich die genannten Wagnisausgaben unter den allgemeinen pagatorischen Kostenbegriff subsumieren lassen. Um diese Frage beantworten zu können, ist zu klären, ob die Wagnisausgaben die Wesensmerkmale des pagatorischen Kostenbegriffes aufweisen.

Soweit es die beiden ersten Merkmale des Kostenbegriffes angeht, ist die Übereinstimmung mit dem Kostenbegriff offensichtlich. Auf die Ausgabenbezogenheit und den Entgeltcharakter der Wagnisausgaben wurde bereits bei der begrifflichen Festlegung hingewiesen. Diese Ausgaben stellen, wie gezeigt wurde, zunächst Entgelte für die Beschaffung und den Einsatz von Produktionsfaktoren dar. Damit scheint auch das dritte Merkmal, die Betriebsbezogenheit, erfüllt zu sein.

Es wäre jedoch vorstellbar, daß durch die besonderen Bedingungen, die diese Entgelte zu Wagnisausgaben werden lassen, der ursprünglich bestehende Kostencharakter insbesondere unter dem Aspekt der Betriebsbezogenheit aufgehoben würde. Daher seien diese Bedingungen darauf untersucht, ob ihnen eine solche aufhebende Wirkung zukommt. Es ist zu klären, ob die Wagnisausgaben aufgrund der vorliegenden Bedingungen als nicht zum Betriebsbereich gehörig gekennzeichnet werden können. Dabei sei auf die beiden Gruppen der Wagnisausgaben getrennt eingegangen.

Die Wagnisausgaben im weiteren Sinne erhalten ihren Wagnischarakter aus der Diskrepanz zwischen geplanter und tatsächlicher Entwicklung der relevanten Daten. Eine Einengung des Betriebsbereiches und damit des Kostenbegriffes auf die Erscheinungen, die planmäßig verlaufen, ist abzulehnen. Die Abgrenzung des Betriebes von den übrigen Bereichen der Unternehmung (z.B. Wertpapierspekulationen, Vermietung von Gebäuden u.ä.) ist eine Trennung der Haupttätigkeiten von den Nebentätigkeiten, jedoch keine Trennung unter dem Gesichtspunkt planmäßiger oder unplanmäßiger Entwicklung. Die Bildung eines eigenen "Wagnisbereiches", der als nicht zum Betrieb gehörig betrachtet wird, würde den Kostenbegriff als negative Komponente des Betriebserfolges seines Inhalts berauben. Die Tatsache, daß man z.B. den technischen Fortschritt und damit die Nutzungsdauer einer Anlage falsch prognostiziert hat, kann nicht dazu führen, daß nunmehr Teile der Anschaffungsausgaben nicht als Kosten angesehen werden. Die genannten Anschaffungsausgaben - bezogen auf die tatsächliche Nutzungsdauer der Anlage - stellen vielmehr die negative Komponente des Betriebserfolges und damit Kosten dar.¹ Generell können die Wagnisausgaben im weiteren Sinne aufgrund der angestellten Überlegungen als betriebliche Entgelte und damit als Wagniskosten im weiteren Sinne bezeichnet werden.

Was den Kostencharakter der Wagnisausgaben im engeren Sinne betrifft, so ist es offensichtlich und auch weitgehend unbestritten, daß z.B. die dem Ausschuß entsprechenden Ausgaben betriebliche Entgelte sind.

¹ Daß die a.o. Abschreibungen in der Kostenrechnung meist nicht als Kosten verrechnet werden, hat allein rechentechnische Gründe, ist jedoch kein Beweis für den fehlenden Kostencharakter.

Grundsätzlich läßt sich wohl sagen, daß der Kostencharakter dieser Wagnisausgaben in all den Fällen wenig umstritten ist, in denen sie mit bestimmten betrieblichen Verfahren eng verbunden sind. Umstritten scheint jedoch der Kostencharakter der Ausgaben zu sein, die auf die Wagnisse oder Gefahren zurückzuführen sind, die man als naturgegebene Risiken bezeichnen kann. Gedacht sei etwa an den Vermögensverlust durch Diebstahl oder Vernichtung. Auch diese Wagnisausgaben sind jedoch eindeutig betriebsbezogen. In dem Augenblick, in dem ein Subjekt sich entschließt, unternehmerisch tätig zu werden, stellt es sich bewußt oder unbewußt den genannten Gefahren. Wenn diese Gefahren auch das allgemeine, nicht-unternehmerische Leben prägen, so sind sie doch durch die getroffene Entscheidung nunmehr Bestandteil der Unternehmens- bzw. Betriebssphäre, soweit sie Vermögensverluste der Hauptbereiche der Unternehmung betreffen. Auch die den Vermögensverlusten innerhalb des Betriebes entsprechenden Ausgaben stellen also Kosten dar. Die Wagnisausgaben im engeren Sinne sind mithin Kosten und können als Wagniskosten im engeren Sinne bezeichnet werden.

c) Die Frage nach dem Kostencharakter der Erlösminderungen

In der Literatur findet man die Ansicht vertreten, daß auch Erlösminderungen in Form von Preisnachlässen aufgrund der Gewährleistungshaftung, von Debitorenverlusten u.ä. als Kosten anzusehen sind.¹ Es

¹ Siehe z.B. K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1., a.a.O., S. 330 und S. 335; M. Schneider, a.a.O., S. 66f. und S. 70f.; F.K. Bussmann, a.a.O., S. 96.

ist jedoch offensichtlich, daß diese Erlösminderungen in keiner Weise dem dem Kostenbegriff zugrunde liegenden Erfahrungsinhalt - im Sinne der im Rahmen des betrieblichen Prozesses entrichteten Entgelte - entsprechen.¹ Zwar liegt in den Fällen der Minderung aufgrund von Gewährleistungshaftung oder Kulanzbedingungen, in denen der geforderte Preis seitens des Käufers bereits bezahlt ist, eine Zahlung der Unternehmung vor. Jedoch handelt es sich hierbei um eine reine Kompensationszahlung und nicht um eine Entgeltzahlung. In allen anderen Fällen liegt überhaupt kein solcher Zahlungsvorgang vor.

Begrifflich ist die Bezeichnung der Erlösminderungen als Kosten mithin unhaltbar. Eine gesonderte rechnerische Berücksichtigung ist grundsätzlich ohne weiteres möglich. Andererseits berührt die Benennung und Verrechnung der Erlösminderungen als Kosten nicht die quantitative Größe des Erfolges. Es scheint zudem so, als ob diese Frage für die Ableitung allgemeiner oder spezieller Aussagen über die optimale Unternehmensweise ohne Belang sei. Da normalerweise in der Praxis allein eine Kostenrechnung, nicht jedoch eine differenzierte kalkulatorische Erlösrechnung aufgemacht wird, ist die Integrierung der Erlösminderungen in die Kostenrechnung aus Gründen der Zweckmäßigkeit vertretbar.

An der grundsätzlichen Ablehnung des Kostencharakters der Erlösminderungen ist jedoch in jedem Falle festzuhalten.

Eine andere Parallele kann allerdings zwischen den Erlösminderungen (z.B. Debitorenverlusten) und den Wag-

¹ Auch bei Zugrundelegung des wertmäßigen Kostenbegriffes kann u.E. diesen Erlösminderungen kein Kostencharakter zuerkannt werden.

niskosten im engeren Sinne gezogen werden. Auch das Auftreten dieser Erlösminderungen unterliegt zufälligen Schwankungen und gibt ihnen den Charakter von Wagnissen.

4. Prämissen der Unternehmenstheorie und Wagniskosten

a) Vorbemerkungen

Die bisherigen Ausführungen erlaubten die Feststellung, daß die Wagnisausgaben sich dem allgemeinen Kostenbegriff subsumieren lassen. Die Frage, ob die Wagniskosten im engeren Sinne in ihrer jeweiligen zufallsgeprägten Höhe oder in egalisierter Form (kalkulatorische Wagniskosten) Bestandteil der Periodenkosten sind¹, bleibt jedoch noch offen, und ist im folgenden zu untersuchen. Die Untersuchung erlaubt darüber hinaus eine Aussage über das Verhältnis der Wagniskostenarten zum analytischen Kostenbegriff.

Die Theorie der Unternehmung muß notwendigerweise von den in der Wirklichkeit anzutreffenden Bedingungen abstrahieren, um zu eindeutigen und exakten Aussagen zu kommen. Aus diesem Grunde kann die theoretische Analyse auch nicht auf die beschriebenen Änderungen und Schwankungen der Unternehmensvariablen in den in praxi anzutreffenden Ausprägungen zurückgreifen, sondern muß Prämissen setzen, aufgrund derer die Unternehmensweise eindeutig bestimmt werden kann. Wie diese Prämissen geartet sein können und welche

¹ Über einen längeren Zeitraum hinweg müssen die effektiven und kalkulatorischen Wagniskosten gleich hoch sein, sofern letztere richtig bestimmt sind.

letztlich der Theorie zugrunde gelegt werden müssen, soll im folgenden untersucht werden.

b) Die Annahme sicherer Erwartungen über den Eintritt einer Datenkonstellation

Grundsätzlich ist die Theorie gezwungen, die Annahme zu setzen, "der Unternehmer verfüge auch auf lange Sicht über eine völlig detaillierte Datenvorstellung".¹ Dies will besagen, daß jede vom Unternehmer für möglich gehaltene Datenvorstellung eindeutig beschrieben ist. Die in der Praxis anzutreffende "Ungenauigkeit der Zukunftsvorstellung"² - gemeint ist das Merkmal der Ungewißheit, welches darin besteht, daß eine als glaubhaft angesehene Datenkonstellation im einzelnen nicht exakt bestimmbar ist - kann sinnvollerweise nicht unterstellt werden, da sie keine exakten Aussagen zuläßt.

Ist ein theoretisches Modell außerdem durch die Annahme gekennzeichnet, daß der Unternehmer nur eine einzige Datenkonstellation prognostiziert, so sprechen wir von einer einwertigen Zukunftsvorstellung als dem Merkmal vollkommener Voraussicht. Es ist einleuchtend, daß in diesem Falle dem Kostenbegriff ebenfalls nur ein eindeutiger und einwertiger Inhalt zukommen kann.

Nun beschränkt sich die Theorie nicht allein auf den Fall der sicheren Erwartung. Es sind vielmehr bereits eine Reihe fruchtbarer theoretischer Ansätze

¹ H. Koch, Die Theorie der Unternehmung als Globalanalyse, in: ZfdgSt, 120. Bd. (1964), S. 400.

² H. Koch, Betriebliche Planung, a.a.O., S. 108.

entwickelt worden, die das Problem der Entscheidung bei Mehrwertigkeit der Zukunftsvorstellung zum Inhalt haben.¹ Diese Ansätze ermöglichen zum Teil - hingewiesen sei vor allem auf die von H. Koch entwickelten Gedanken - theoretisch exakte Aussagen über die vom Unternehmer zu wählende Handlungsweise.

In dem hier zur Diskussion stehenden Zusammenhang interessiert nun die Frage, ob in diesen Modellen auch die Kosten- und Erlösbegriffe in dem Sinne erweitert sind, daß ihnen ein mehrwertiger Inhalt beigemessen wird. Oder allgemeiner ausgedrückt: kann der Inhalt der genannten Begriffe so gefaßt werden, daß ihnen Mehrwertigkeit innewohnt? Soweit es die erwähnten theoretischen Analysen betrifft, kann diese Frage eindeutig verneint werden. Die einzelnen alternativen Situationen werden ja gerade durch Kosten und Erlöse (oder Ausgaben und Einnahmen) eindeutig beschrieben. Im Falle der Entscheidung bei mehrwertiger Datenvorstellung wird gleichsam in einer

1 Siehe H. Koch, Zur Diskussion in der Ungewißheitstheorie, in: ZfHf, 12. Jg. (1960, S. 49ff.; derselbe, Über eine allgemeine Theorie des Handelns, in: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift für E. Gutenberg, S. 367ff., insb. S. 417ff.; derselbe, Betriebliche Planung, a.a.O., S. 121ff.; F.H. Knight Risk, Uncertainty and Profit, Boston 1921, Wiederabdruck, 7. Aufl., London 1948; J. v. Neumann und O. Morgenstern, Theory of Games and Economic Behavior, 3. Aufl., Princeton 1953, S. 154ff.; A. Wald, Statistical Decision Functions which Minimize The Maximum Risk, in: Annales de Mathematics, Bd. 46 (1945), S. 265ff.; L. Hurwicz, Optimality Criteria for Decision Making under Ignorance, Cowels Commission Discussion Paper (Statistics No. 370), 1951; G.L.S. Shackle, Expectation in Economics, 2. Aufl., Cambridge 1952, derselbe, Uncertainty in Economics and other Reflections, Cambridge 1955; W. Krelle, Unsicherheit und Risiko in der Preisbildung, in: ZfdgSt, 113. Bd. (1957), S. 632ff.; A.G. Hart, Risk, Uncertainty, and the Unprofitability of Compounding Probabilities, in: Studies in Mathematical Economics and Econometrics in Memory of Henry Schultz, Chicago 1942, S. 110ff.

Vorstufe die Hypothese der Einwertigkeit gesetzt, um für die jeweilige Situation Kosten und Erlöse zu ermitteln.

Generell läßt sich sagen, daß die Begriffe Kosten und Erlös das Merkmal der Einwertigkeit beinhalten müssen. Versteht man den Begriff der Statik in dem Sinne, wie ihn H. Koch¹ handlungstheoretisch konzipiert hat, so kann man sagen, daß Kosten und Erlöse eindeutig statische Begriffe darstellen, da sie die Merkmale einer "durch eine bestimmte Willensentscheidung des Subjekts fixierten Unternehmungsweise"² sind.

c) Die Prämisse der Theorie bezüglich des Auftretens der zufälligen Schwankungen

Es bleibt zu prüfen, welche Annahmen die Theorie bezüglich des Einwirkens der Faktoren setzen muß, die in der Praxis die Wagniskosten im engeren Sinne und deren zufällige Schwankungen verursachen. Grundsätzlich erscheinen zwei Prämissen denkbar.

Analog der Prämisse sicherer Erwartungen über den Eintritt neuen Datenkonstellationen könnte man unterstellen, die Schwankungen seien in ihrer quantitativen und zeitlichen Ausprägung detailliert bekannt. Jeder einzelnen Periode könnten damit ceteris paribus sich ändernde Kostengrößen zugerechnet werden.³ Diese

1 Siehe H. Koch, Die Theorie der Unternehmung als Globalanalyse, a.a.O., S. 390.

2 Ebenda.

3 Nur um das Verständnis zu erleichtern, sei hier ein weitgehend stationärer Betriebsablauf (insbesondere konstante Ausbringung, gegebener Bestand an Betriebsmitteln, gegebene Arbeitskräfte) unterstellt, womit die Änderungen der Kosten allein auf das unterschiedliche Einwirken der genannten Faktoren zurückzuführen sind. Die Überlegungen können ohne weiteres auch auf evolutorische Bedingungen übertragen werden, wobei dann zwischen den Kostenänderungen, die durch die unternehmerische Entscheidung als solche bedingt sind, und den zufallsgeprägten Änderungen zu trennen wäre.

Annahme impliziert, daß die Zufälligkeit im Auftreten der Schwankungen gleichsam negiert wird. Statt dessen wird eine zeitliche und quantitative Determinierung der Schwankungen unterstellt.

Eine andere mögliche Annahme könnte davon ausgehen, daß die die Schwankungen bedingenden Einflußfaktoren - also insbesondere Qualität der Produktionsfaktoren, Umweltsbedingungen - immer mit gleicher Intensität auf das betriebliche Geschehen einwirken; und zwar mit der Intensität, die der konstanten Natur bzw. den zugrunde liegenden Gesetzmäßigkeiten entspricht. Diese Prämisse geht davon aus, daß diese Einwirkungsintensität und damit die "tatsächliche" Natur der Faktoren bekannt sind. Die Kosten einer bestimmten Ausbringungsmenge sind damit eindeutig determiniert und immer gleich hoch, solange nicht eine Veränderung der Daten unterstellt wird. Das heißt, daß z.B. grundsätzlich eine konstante Ausschußquote angenommen wird. Bei intensitätsmäßiger Anpassung wird diese Ausschußquote variiert, jedoch in eindeutig determinierter und nicht zufälliger Weise. Der Schwund an Beständen ist bei gegebener Größe der Bestände konstant und variiert in eindeutiger Weise mit dem Lager volumen. Entsprechende Annahmen gelten für die Vermögensverluste durch Diebstähle oder Katastrophen. Die zugrunde liegende Prämisse sei noch einmal zusammengefaßt und präzisiert: Die betrachteten Einflußfaktoren sind ihrer Natur nach bekannt und werden mit immer gleicher Intensität wirksam, solange nicht eine tatsächliche Änderung unterstellt wird.

Sollen die beiden alternativ aufgestellten Prämissen auf ihre Haltbarkeit überprüft werden, so ist ihr Verhältnis zu den dargelegten Grundsätzen der

Begriffsbildung zu untersuchen. Dabei läßt sich feststellen, daß beide sicherlich den Erfordernissen der Eindeutigkeit und Widerspruchslosigkeit genügen. Zur Entscheidung ist daher die Frage zu klären, welche der Annahmen den Ansprüchen der Wirklichkeitsnähe und/oder der Fruchtbarkeit eher genügt.

Stellt man auf die Übereinstimmung des Periodenkostensbegriffes mit den tatsächlichen Aufwendungen einer Periode ab, so muß die erstgenannte Prämisse als wirklichkeitsnäher erscheinen. Bedenkt man jedoch, daß beide Prämissen auch eine Annahme über die Erwartung des Unternehmers bei der vorliegenden Ungewißheitssituation darstellen, so wird diese Aussage in erheblichem Ausmaß relativiert. Während die erste Prämisse unterstellt, dem Unternehmer seien die Schwankungen detailliert nach Art und Zeitpunkt bekannt, impliziert die zweite allein die Kenntnis der durchschnittlichen Größe. Unter diesem Aspekt erscheint die zweite Prämisse wirklichkeitsnäher.

Eindeutig zugunsten der Prämisse "konstanten Einwirkens der die Schwankungen bedingenden Einflußfaktoren" fällt die Untersuchung der aufgezeigten möglichen Annahmen hinsichtlich ihrer Fruchtbarkeit für die theoretische Analyse aus. Führt doch die Annahme der zeitlichen und quantitativen Determinierung der Schwankungen zu unhaltbaren Ergebnissen. Dies sei an einem Beispiel dargelegt.

Ein Unternehmer plane die gewinnmaximalen Ausbringungsmengen mehrerer aufeinanderfolgender Perioden. Ceteris paribus seien die Ausschussquoten der einzelnen Perioden als Prozentsätze der jeweiligen Herstellkosten bekannt. Da die Grenzkosten der

einzelnen Perioden durch die unterschiedlichen Ausschußquoten beeinflusst werden, ergeben sich variierende Ausbringungs- bzw. Absatzmengen.¹ Sofern das Fertigungserzeugnis lagerfähig ist, würde es sogar u.U. sinnvoll sein, die Produktion mehr oder weniger in die Perioden mit geringem Ausschußanteil zu verlagern.²

Dieses Ergebnis ist unter den gegebenen Annahmen sicherlich richtig, jedoch letztlich absurd. Die Negation des Zufallscharakters der Schwankungen in dem Sinne, diese zeitliche und quantitativ zu determinieren, widerspricht in solchem Maße dem zugrunde liegenden Erfahrungsinhalt, daß eine darauf aufbauende theoretische Analyse zu völlig unfruchtbaren, d.h. unbrauchbaren Ergebnissen führt. Die Annahme konstanten Einwirkens führt dagegen offensichtlich zu sinnvollen Ergebnissen.

Aus diesen Erwägungen folgt, daß letztere Annahme der theoretischen Analyse im allgemeinen und speziell dem analytischen Begriff der Periodenkosten zugrunde zu legen ist. Der spezifische Allgemeinbegriff der Periodenkosten stellt also auf eine Situation ab, die durch konstantes Einwirken der Einflußfaktoren gekennzeichnet ist, die in der Wirklichkeit zufallsabhängige Schwankungen der Ausgaben und Einnahmen verursachen. Nur unter dieser Annahme ist eine sinnvolle Anwendung des Begriffes Periodenerfolg und seiner Komponenten Periodenerlös und Periodenkosten im Rahmen einer theoretischen Analyse, die zu allgemeinen

1 Ob der Unternehmer monopolistischer oder oligopolistischer Anbieter oder als Konkurrenzanbieter auf vollkommenem oder unvollkommenem Markt auftritt, ist dabei unerheblich. An dem grundsätzlichen Ergebnis ändert sich nichts.

2 Dabei muß natürlich berücksichtigt werden, daß die Ausschußquote in funktionaler Abhängigkeit von der Ausbringungsmenge stehen kann.

Aussagen über die unternehmerische Handlungsweise führen soll, möglich.

d) Folgerungen über die Wagniskosten
in der theoretischen Analyse

Die Annahmen der Unternehmenstheorie sind so geartet, daß in der theoretischen Analyse keine Wagniskosten auftreten. Hinsichtlich der Wagniskosten im weiteren Sinne, die ja auf einer Fehleinschätzung der Datenkonstellation beruhen, ist dies aufgrund der Prämisse vollkommener Voraussicht unmittelbar einleuchtend.

Die den Wagnischarakter der Wagniskosten im engeren Sinne bedingenden Zufälligkeiten ihres Auftretens sind in der theoretischen Analyse ebenfalls nicht gegeben. Zwar sind die unter diesem Begriff zusammengefaßten Kostenarten auch hier quantitativ berücksichtigt, die Unternehmenstheorie unterstellt also keineswegs die ideale, technisch-mechanistische Kosten-Leistung-Beziehung. Jedoch haben diese Kosten hier nicht den Charakter von Wagniskosten. Damit entfällt auch jede Notwendigkeit, diese in einer gesonderten Kostenart, nämlich den Wagniskosten, zusammenzufassen. Diese Kosten sind vielmehr in den Faktorkostenarten, wie Gehältern, Materialkosten, Anlagekosten usw., enthalten. Änderungen der unternehmerischen Handlungsweise, die in der Praxis unter anderem eine Änderung der Wagniskosten (im engeren Sinne) zur Folge haben, drücken sich in der Theorie in einer Änderung der Faktorkostenarten aus.

5. Die kalkulatorischen Wagniskosten

Versucht man den spezifischen Allgemeinbegriff der "Gesamtkosten einer Periode", wie er in der theore-

tischen Analyse verwandt wird, zu verifizieren, so wird man mit großer Wahrscheinlichkeit in einer konkreten Situation auf die beschriebenen Schwankungen im Einfluß einzelner Faktoren stoßen, der die Verifizierung zunächst unmöglich macht. Die tatsächlichen Gegebenheiten der konkreten Situation entsprechen nicht den theoretischen Annahmen. Um den Allgemeinbegriff verifizieren zu können, muß daher die prämissenbedingte Hypothese¹ gesetzt werden, die die Zufallsabweichungen bedingenden Faktoren seien in ihrem gewöhnlichen Maße wirksam geworden. Die mit Hilfe dieser Hypothese ermittelten Kosten beinhalten das, was gemeinhin unter kalkulatorischen Wagniskosten verstanden werden sollte.

Es wäre nun durchaus denkbar, die notwendige Korrektur der effektiven Periodenkosten direkt bei den einzelnen Faktorkostenarten vorzunehmen. Ein solches Vorgehen ist jedoch meistens rechentechnisch nur schwierig zu bewältigen. Zudem steht diesem das Verlangen nach einer möglichst einfachen und übersichtlichen Kontrolle der kalkulatorischen Wagniskosten entgegen. Aus diesen Gründen wird eine Ausgliederung der Wagniskosten aus den einzelnen Faktorkostenarten vorgenommen und eine selbständige Kostenart "kalkulatorische Wagniskosten" gebildet. Natürlich kann auch in mehrere differenzierte kalkulatorische Wagniskostenarten unterschieden werden.

1 "Die prämissenbedingten (ad hoc-) Hypothesen sind dazu bestimmt, die konkret-individuellen Bedingungen, auf welche der jeweilige allgemeine Kostenbegriff in der Kostenrechnung projiziert werden soll, den diesem Allgemeinbegriff bzw. der mit seiner Hilfe gebildeten Allgemeinaussage zugrunde liegenden Prämissen (allgemeinen Annahmen) anzupassen." (H. Koch, Zur Kontroverse, a.a.O., S. 57). Siehe auch H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 22; N. Szyperski, Zur Anwendung des Terminus "pagatorisch", a.a.O., S. 371.

Die kalkulatorischen Wagniskosten sind also durch folgende Merkmale gekennzeichnet. Sie sind ein Element periodischer Kosten. Sie entsprechen in ihrer Höhe der Hypothese konstanten Einwirkens der die zufälligen Schwankungen verursachenden Faktoren. Diesen zufälligen Schwankungen unterliegen nur die Wagniskosten im engeren Sinne. Als kalkulatorische Wagniskosten können daher lediglich die Wagniskosten im engeren Sinne behandelt werden. Die Ausgliederung der Wagniskosten zu einer eigenen kalkulatorischen Kostenart hat allein rechentechnische Gründe, sie ist mithin eine reine Frage der Zweckmäßigkeit. Dagegen ergibt sich die Höhe der anzusetzenden kalkulatorischen Wagniskosten aus einer prämissenbedingten Hypothese.¹

Diese Feststellungen über Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten erlauben noch nicht die Folgerung, daß sie auch in der Kostenrechnung in jedem Fall den zweckentsprechenden Ansatz darstellen. Es ist durchaus vorstellbar, daß bestimmte Rechnungszwecke ein Abgehen von den prämissenadäquaten Bedingungen fordern. Die Frage, ob die kalkulatorischen Wagniskosten auch den zweckentsprechenden Ansatz darstellen, sei im II. Teil dieser Arbeit im Hinblick auf einige wesentliche Kostenrechnungszwecke untersucht.

Den kalkulatorischen Wagniskosten als zufallsberechtigten Kosten kommt aber sicherlich der Charakter von spezifischen Unternehmensmerkmalen zu, durch die bestimmte Teilaspekte der unternehmerischen Handlungsweise beschrieben werden können. Im übrigen

¹ Entsprechend ist das kalkulatorische Erlösminderungswagnis (Vertriebs- oder Zahlungswagnis) ein Ausfluß der prämissenbedingten Hypothese gegebener Bonität des Abnehmerkreises und führt zu einer Bereinigung der Zufälligkeiten im Auftreten der Erlösminderungen.

wird auf diese Frage im Rahmen der Überlegungen, ob die kalkulatorischen Wagniskosten ein geeigneter Ansatz bei Planungsentscheidungen seien, noch eingegangen werden.

6. Exkurs: Das allgemeine Unternehmerwagnis

a) Darstellung und Kritik der in der Literatur anzutreffenden Auffassungen

Die in der Literatur anzutreffenden Auffassungen gehen in ihrer Mehrheit - wie bereits an früherer Stelle gezeigt wurde - dahin, daß das sogenannte allgemeine Unternehmerwagnis "die dem Unternehmen als ganzes drohenden Verluste umfaßt".¹ Dieses Wagnis wird nach einer häufig geäußerten Auffassung im Gewinn abgegolten.² Im Gegensatz dazu wird das kalkulatorische Wagnis als Einzelwagnis verstanden, das durch eine bestimmte betriebliche Funktion verursacht ist und auf bestimmten Einflußgrößen beruht. Diese Charakterisierung des allgemeinen Unternehmerwagnisses scheint aus mehreren Gründen nicht haltbar zu sein.

Einmal ist der Begriff "der dem Unternehmen als ganzes drohenden Verluste" offensichtlich vieldeutig, was auch in unterschiedlichen Interpretationen seinen Ausdruck findet.

Teilweise wird darunter in der Literatur nämlich ein den Bestand der Unternehmung gefährdender Tatbestand

1 F. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, Berlin-Wien 1930, S. 56.

2 Siehe z.B. M. Schneider, a.a.O., S. 32; W. Kalveram, Kostenrechnung in der Fahrzeugindustrie, a.a.O., S. 139.

verstanden.¹ Kriterium des allgemeinen Unternehmerwagnisses ist hier also das Ausmaß der drohenden bzw. eintretenden Verluste. Diese Interpretation erscheint jedoch wenig sinnvoll. Macht sie doch die Unterscheidung zu stark abhängig von der jeweiligen individuellen Situation, z.B. dem Vorhandensein bzw. dem Fehlen finanzieller Reserven. Ihrer Natur nach gleiche Erscheinungen werden somit unterschiedlich beurteilt. Statt eines quantitativen Merkmals sollte daher ein qualitatives Merkmal zur Unterscheidung herangezogen werden.

Andere Autoren verstehen die die Unternehmung als ganzes bedrohenden Verluste - im Gegensatz zu den Einzelwagnissen - als jene Risiken, die die Unternehmung in ihrer Gesamtheit von Funktionen betreffen.² So schreibt z.B. M. Schneider, "daß der Begriff 'Allgemeines Unternehmerwagnis' keineswegs an bestimmte betriebliche Funktionen, Entscheidungsbereiche oder Einflußgrößen geknüpft ist, sondern vielmehr auf der Verbindung dieser gesamtbetrieblichen Einflußfaktoren beruht."³ Diese Unterscheidung übersieht jedoch, daß die Risiken immer auf bestimmten Funktionen, Bereichen oder Einflußgrößen ruhen bzw. durch sie wirksam werden. Ein Einfluß ist nur über diese vorstellbar. Daß z.B. Einwirkungen in einem Teilbereich auch auf andere Teilbereiche übergreifen, trifft aufgrund der bekannten betrieblichen Interdependenzen in jedem Fall auch bei den Einzelwagnissen zu.

1 Siehe z.B. K. Klinger, a.a.O., S. 13 und W. Kalveram, Industrielles Rechnungswesen, Bd. II, Betriebsabrechnung, Wiesbaden o.Jg., S. 108; insb. die von den Autoren angeführten Beispiele legen diese Interpretation nahe.

2 Siehe z.B. M. Schneider, a.a.O., S. 25; R. Koschade, Das Wagnis in Bilanz und Kostenrechnung, Diss. Innsbruck 1962, S. 17.

3 M. Schneider, a.a.O., S. 25.

b) Das allgemeine Unternehmerwagnis
als Folge der Ungewißheit

Sinnvoller erscheint es, das allgemeine Unternehmerwagnis auf die Ungewißheit über die zukünftige Beschaffenheit der Daten schlechthin zurückzuführen. Innerhalb des großen Komplexes der Ungewißheit bildet dabei die spezifische Ungewißheit, durch die die kalkulatorischen Wagnisse gekennzeichnet sind, einen Teil. Diese Ungewißheit wurde durch die Unkenntnis über die periodenspezifische Ausprägung grundsätzlich bekannter Einflüsse charakterisiert. Das allgemeine Unternehmerwagnis beruht dagegen darauf, "daß die Leitung bei der Planung der Unternehmung keine Gewähr dafür besitzt, daß die für optimal gehaltene und somit zur Realisierung bestimmte Unternehmensweise tatsächlich die gewinnbringendste Alternative darstellt. Jede Entscheidung kann eine Fehldisposition darstellen, d.h. zu einem niedrigeren Gewinn als dem unter der tatsächlich eingetretenen Datenkonstellation höchstmöglichen Gewinn, ja sogar zu einem Verlust, führen."¹

Konzipiert man das allgemeine Unternehmerwagnis so umfassend, dann beinhaltet dieser Begriff jede negative Abweichung von dem geplanten (bzw. dem optimalen) Unternehmensergebnis. Die Verlustsituation stellt nur einen, allerdings bedeutenden, Sonderfall dar. Die oben skizzierten Veränderungen der erwarteten Daten sind aufgrund der Ungewißheit über Zeitpunkt und Art ihres Auftretens die Ursachen des allgemeinen Unternehmerwagnisses. Da zumindest theoretisch eine klare Abgrenzung zwischen Veränderungen und

1 H. Koch, Betriebliche Planung, a.a.O., S. 108.

Schwankungen zu ziehen ist, ist auch eine eindeutige Trennung zwischen dem allgemeinen Unternehmervagnis und dem speziellen Wagnis, das den kalkulatorischen Wagniskosten voraufgeht, gegeben.

II. Teil

ZWECHE DER KOSTENRECHNUNG UND KALKULATORISCHE WAGNISKOSTEN

1. Kapitel

Der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten bei der kurzfristigen Erfolgsermittlung

Die vorstehende Untersuchung über Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten würde als unvollständig empfunden werden, wollte man nicht aufgrund der im ersten Teil gewonnenen Ergebnisse auf das Verhältnis der kalkulatorischen Wagniskosten zu den Zwecken der Kostenrechnung eingehen. Im folgenden sei daher die Frage untersucht, inwieweit die kalkulatorischen Wagniskosten auch als zweckentsprechende Ansätze innerhalb der Kostenrechnung anzusehen sind bzw. ob der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten mit den wesentlichen Zwecken der Kostenrechnung, nämlich kurzfristigen Erfolgsermittlung, Kontrolle und Bereitstellung von Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen, vereinbar ist.

Zunächst sei "die Kostenrechnung als Nachkalkulation zum Zwecke der auftragweisen Erfolgsermittlung bzw. der kalkulatorischen Monatserfolgsrechnung behandelt. Will sich die Unternehmensleitung darüber informieren, ob und in welchem Umfange die Herstellung und der Absatz der Leistungseinheit bzw. der Gesamtheit der in einer Periode verkauften Erzeugnisse zum Gewinn oder zum Verlust geführt haben,"¹ dann muß sie versuchen, den Allgemeinbegriff des Auftrags- bzw. Periodenerfolges und seiner Komponenten (Kosten und Erlöse einer Periode bzw. eines Auftrages) zu verifizieren.

¹ H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 37.

"Der Erfolgsbegriff ist wie jeder andere Begriff ein gedanklicher Komplex, der zur Gewinnung theoretischer Aussagen gebildet und benutzt wird; er ist somit ausschließlich unter dem Aspekt der theoretischen Analyse zu fixieren. Die Erfolgsrechnung muß daher als das Bemühen aufgefaßt werden, den durch die theoretische Analyse vorgegebenen Erfolgsbegriff auf konkrete Bedingungen zu übertragen."¹ Die kalkulatorischen Wagniskosten entsprechen, wie gezeigt wurde, in ihrer Höhe dem analytischen Begriff der Periodenkosten. Daraus folgt, daß in der kalkulatorischen Erfolgsrechnung nicht die effektiven Wagnisverluste, sondern kalkulatorische Wagniskosten (und Erlösminderungs-gewinne) anzusetzen sind.

Das auf der Basis kalkulatorischer Wagniskosten ermittelte kurzfristige Betriebsergebnis wird dem Bedürfnis der Unternehmensleitung nach Information durch eine Erfolgsziffer gerecht, die ein Urteil darüber erlaubt, ob das Ergebnis der vergangenen Periode Ausdruck einer optimalen Unternehmensweise ist oder ob das Ergebnis hätte verbessert werden können.² Die Handlungsweise des Unternehmers kommt aber in den auf kalkulatorischen Wagniskosten basierenden Kosten-größen unverzerrt zum Ausdruck. Der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten in der kurzfristigen Erfolgsrechnung gibt eine richtige Vorstellung von der "Ergiebigkeit"³ der gewählten Handlungsweise, indem von den zufälligen Schwankungen, denen die Wagniskosten

1 H. Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 25.

2 Die absolute Erfolgsziffer allein läßt ein Urteil über die Frage, ob die Unternehmensweise optimal war, nicht zu; sie stellt nur den Ausgangspunkt oder die Grundlage für diese Untersuchung dar. Zur Beurteilung sind daher z.B. Vergleichszahlen heranzuziehen oder eine Aufspaltung der Erfolgsziffer in die Erfolgsbeiträge der einzelnen Produktarten vorzunehmen.

3 Th. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2. Aufl., Köln und Opladen 1962, S. 35.

im engeren Sinne unterliegen, abstrahiert wird. Einer auf effektiven Wagnisverlusten basierenden kurzfristigen Erfolgsrechnung käme dagegen allein die Funktion einer Geschichtsschreibung zu, die von weit geringerer Aussagekraft ist.

Die kalkulatorischen Wagniskosten sind also grundsätzlich als der zweckentsprechende Ansatz bei der Bestimmung des kurzfristigen Betriebsergebnisses in die Kostenrechnung einzubeziehen.¹

¹ Werden bei der Ermittlung des kurzfristigen Betriebsergebnisses teilweise auch effektive Wagnisverluste angesetzt, so liegt diesem Vorgehen ein bestimmter Zweck zugrunde, der von dem hier aufgezeigten abweicht. Siehe hierzu S. 85f.

2. Kapitel

Die Kontrolle der wirtschaftlichen Fertigung in den Kostenstellen

1. Der Ansatz effektiver Mehrkosten

Der Kostenrechnung als Instrument zur Kontrolle der wirtschaftlichen Fertigung in den einzelnen Kostenstellen wird heute neben dem Ziel der Bereitstellung von Unterlagen für Entscheidungen größte Beachtung geschenkt. Der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten und hier insbesondere der kalkulatorischen Ausschuß- oder Mehrkostenwagnisse steht jedoch, so will es zumindest auf den ersten Blick scheinen, dem Ziel der Kontrolle des Faktors Arbeit antagonistisch gegenüber.

Während der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten auf der Erkenntnis beruht, daß der Anfall von Ausschuß und Mehrkosten zumindest teilweise zufallsbedingt ist, und die dadurch hervorgerufenen Schwankungen zu beseitigen sucht, stellt die kontrollorientierte Kostenrechnung die Verantwortlichkeit des Faktors Arbeit für diese Schwankungen heraus.¹ Einer der die Schwankungen verursachenden Faktoren, nämlich die menschliche Arbeit, wird herausgegriffen, die Schwankungen der Verbrauchsmengen werden ihm angelastet und deren Zufallscharakter negiert.

Unter dem Aspekt der Kontrolle des Faktors Arbeit werden die laufenden Schwankungen im Anfall von Ausschuß und Mehrkosten nicht als zufällige Erscheinung begriffen, sondern als Folge einer effektiven Änderung

¹ In der Praxis wird meistens der Faktor Arbeit allein als Hauptursache herausgestellt. Eine Aufgliederung nach weiteren Ursachen, z.B. Materialfehlern, ist nur selten vorzufinden. Siehe G. Krüger, Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt/Main 1959, S. 35.

der Qualität des Faktors Arbeit. Daraus folgt zwanglos, daß die effektiven Mehrkosten als richtiger Kostenansatz im Verifikationsmodell angesehen werden können. Dem Ansatz effektiver Mehrkosten bei der Verifikation liegt indes nicht, darauf sei ausdrücklich hingewiesen, eine Veränderung des allgemeinen Begriffes der Periodenkosten zugrunde. Es wird im Verifikationsmodell hinsichtlich der zufälligen Schwankungen in der Qualität des Faktors Arbeit vielmehr isoliert auf die spezifische Ausprägung des jeweiligen Abrechnungszeitraumes abgestellt.¹ Unter dieser Voraussetzung, nämlich im Rahmen des isolierten Verifikationsmodelles, entsprechen die effektiven Mehrkosten dem spezifischen Allgemeinbegriff der Periodenkosten.

Im folgenden sei nunmehr in gebotener Kürze das Verfahren der Kontrolle dargestellt. Anschließend wird ein Vorschlag zur Diskussion gestellt, wie die Verrechnung kalkulatorischer Mehrkostenwagnisse und die Kontrolle der wirtschaftlichen Fertigung in den Kostenstellen verbunden werden kann. Danach sei kurz auf die Frage eingegangen, aus welchem Grunde sich trotzdem eine Berechnung des Betriebsergebnisses auf der Basis effektiver Mehrkosten empfehlen kann. Schließlich sei auf den interessanten Aspekt des Einflusses der Kontrolle auf die Höhe der Wagniskosten hingewiesen.

2. Das Verfahren

Zum Zwecke der Kontrolle werden die effektiven Kosten bereichsweise bestimmten, vorher aufgestellten Vor-

¹ Die gleichzeitige Verrechnung anderer Wagniskostenarten als kalkulatorische Wagniskosten ist durchaus üblich.

gabekosten gegenübergestellt.¹ Im Falle einer flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis, die im folgenden etwas eingehender untersucht werden soll, können für jeden Bereich, für den eine Kostenkurve vorgegeben wird, die sich ergebenden Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichungen ermittelt werden. Während die Beschäftigungsabweichung den bei Beschäftigungsänderungen gegenüber der Planbeschäftigung auftretenden Differenzbetrag zwischen Sollkosten und den verrechneten Plankosten angibt,² wird die Verbrauchsabweichung als ein Maß für die Wirtschaftlichkeit der Fertigung in den einzelnen Kostenstellen angesehen.

Der Aussagewert der Verbrauchsabweichung wird weitgehend von der Wahl der vorgegebenen Sollkosten bestimmt. Werden als Vorgabekosten Optimalkosten gewählt, so sollen diese "den höchsten erreichbaren Wirtschaftlichkeitsgrad zum Ausdruck bringen."³ Die Verbrauchsabweichung zeigt, wie nahe die Abteilung oder Kostenstelle dem angestrebten Idealverbrauch gekommen ist. Eine andere Möglichkeit ist die Wahl von Normalkosten als Kostenvorgabe, wobei meistens an die Istwerte der Vergangenheit angeknüpft wird.⁴

-
- 1 Eine Kontrolle kann natürlich auch schon in der Weise durchgeführt werden, daß die Istkosten der Rechnungsperiode anderen Istwerten der Vergangenheit oder den Kosten anderer Betriebe gegenübergestellt werden. Dieses Verfahren wird jedoch aus den bekannten Gründen allgemein als ungenau abgelehnt. Siehe hierzu K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, S. 26ff.
 - 2 Siehe hierzu W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. erw. Aufl., Köln und Opladen 1967, S. 557ff.; K. Agthe, Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Freiburg 1958, S. 39ff.
 - 3 E. Kosiol, Die Plankostenrechnung als Mittel zur Messung der technischen Ergiebigkeit des Betriebsgeschehens (Standardkostenrechnung), in: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, Hrsg. E. Kosiol, Berlin 1956, S. 24.
 - 4 Siehe ebenda.

Während bei der ersten Methode die Verbrauchsabweichungen grundsätzlich nur in einer Richtung auftreten können, gehen sie beim zweiten Verfahren nach beiden Richtungen, je nachdem, ob der erreichte Wirtschaftlichkeitsgrad höher oder niedriger als der den vorgegebenen Kosten entsprechende liegt.

Die anfallenden Abweichungen - betrachtet seien nur die Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichungen - werden entweder auf die Kostenträger verteilt oder ohne Verrechnung auf die Kostenträger en bloc in das Betriebsergebnis übernommen.¹ In jedem Falle wird damit auch das Betriebsergebnis von den zufälligen Schwankungen der Qualität des Faktors Arbeit beeinflusst.

3. Kontrolle der Kostenstellen bei gleichzeitiger Ermittlung des Betriebsergebnisses auf der Basis kalkulatorischer Wagnisse

Die aufgezeigte Konsequenz des Verfahrens der Kostenkontrolle - die Ermittlung des Betriebsergebnisses auf der Basis effektiver Mehrkosten - ist nicht zwangsläufig. Im folgenden soll kurz dargestellt werden, daß die Kostenrechnung auch so gestaltet werden kann, daß sie gleichzeitig eine Kontrolle der einzelnen Kostenstellen und die Ermittlung des Betriebserfolges auf der Basis kalkulatorischer Mehrkosten ermöglicht.

Werden nämlich die Kosten in der Weise vorgegeben, daß sie die kalkulatorischen Mehrkosten beinhalten,

¹ Zu dieser strittigen Frage siehe W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961, S. 593ff., insb. S. 598 und die dort angegebene Literatur.

was im übrigen meistens dem oben beschriebenen Ansatz von Normalkosten entspricht, so stellen die Verbrauchsabweichungen nichts anderes dar als die zufälligen Abweichungen der effektiven Wagnisverluste von den kalkulatorischen Wagniskosten. Anstatt diese Abweichungen auf die Kostenträger zu verteilen bzw. sofort in das Betriebsergebnis zu übernehmen, können sie auch in die Kontenklasse 2 zurückgebucht werden und über das Abgrenzungs-Sammel-Konto in die GuV-Rechnung übernommen werden. Die Beschäftigungsabweichung wird dagegen mit Hilfe eines der geschilderten Verfahren in das Betriebsergebnis übernommen.

Das Betriebsergebnis bleibt damit von den zufälligen Schwankungen der Mehrkosten unberührt. Die kalkulatorischen Mehrkosten treten bei diesem Verfahren allerdings nicht in ihrer Größe gesondert in Erscheinung; sie werden vielmehr mit den übrigen Kosten zusammen in die Kostenrechnung übernommen. Bei richtiger Wahl der Vorgabekosten wird sich der Saldo des in Klasse 2 geführten Abgrenzungskontos im Zeitablauf ausgleichen.

Werden anstelle von Normalkosten Optimalkosten vorgegeben, so stellen die beobachteten Verbrauchsabweichungen die effektiven (Mehrkosten-) Wagnisverluste dar. Auch hier bietet sich die Möglichkeit, die der Kostenstellenrechnung folgende Kostenträgerrechnung sowie die Ermittlung des Betriebserfolges auf der Basis kalkulatorischer Wagniskosten durchzuführen. Die in den Kostenstellen angefallenen Verbrauchsabweichungen werden in die Klasse 2 auf das Konto "Effektive Wagnisverluste" zurückverbucht und statt dessen kalkulatorische Wagnisse verrechnet. Dieses Verfahren entspricht formell weitgehend dem an anderer Stelle beschriebenen Vorgehen zur Erfassung der effektiven

Verluste bei Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis. Daher sei auf die Ausführung dort verwiesen.¹ Die kalkulatorischen Mehrkosten können wiederum entweder auf die Kostenträger verteilt werden oder als Block in das Betriebsergebnis übernommen werden.

Diese Überlegungen zeigen, daß die Ermittlung des Betriebsergebnisses auf der Basis kalkulatorischer Mehrkosten durchaus mit der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in den Kostenstellen, die den Ansatz effektiver Mehrkosten verlangt, verbunden werden kann. Ein zusätzlicher Rechenaufwand entsteht praktisch nicht.

4. Die Kontrolle des Faktors Arbeit auf der Grundlage der Betriebsergebnisziffer

Die Ermittlung des Betriebsergebnisses auf der Basis effektiver Mehrkosten, wie sie offenbar in den meisten Betrieben gehandhabt wird, scheint weniger auf mangelnde Kenntnis über die aufgezeigte Möglichkeit der Verbindung einer Kontrolle in den Kostenstellen mit einer Betriebsergebnisermittlung auf der Basis kalkulatorischer Mehrkosten zurückzugehen. Der Grund dafür muß vielmehr in der Kontrollmöglichkeit gesehen werden, die eine auf effektiven Mehrkosten aufbauende Betriebsergebnisziffer bietet.

Soll nämlich die betriebliche Erfolgsziffer auch die zufälligen Schwankungen in der Qualität des Faktors Arbeit widerspiegeln, so sind die effektiven Mehrkosten als negative Erfolgskomponente anzusetzen. Zwar wird die Aufgabe der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Faktors Arbeit vor allem im Rahmen der Kosten-

¹ Siehe S. 138ff.

stellenrechnung und dabei insbesondere durch die Abweichungsanalyse wahrgenommen, da nur hier detaillierte Aufschlüsse zu finden sind. Eine auf effektiven Mehrkosten aufbauende Betriebsergebnisrechnung erlaubt diese Kontrolle jedoch darüber hinaus in einer einfacheren und prägnanteren Form, die den Ansprüchen der Unternehmensleitung nach möglichst kurzer und nur das Wesentliche beinhaltender Information unter Umständen eher gerecht wird.

Das Vorgehen, den Betriebserfolg auf der Basis effektiver Mehrkosten zu bestimmen, kann mithin nicht als falsch charakterisiert werden. Die ermittelte Erfolgsziffer hat vielmehr nur einen anderen (zweckbedingten) Aussagewert. In welcher Weise ein Betrieb bei der Gestaltung seiner kurzfristigen Erfolgsrechnung vorgehen wird, hängt letztlich davon ab, welche Aufschlüsse die Unternehmensleitung aus dem Betriebsergebnis zu erlangen hofft.

5. Der Einfluß der Kontrolle auf die Mehrkosten

Die Kontrolle der Kostenstellen bietet nicht nur wichtige Aufschlüsse über die Ursachen der Mehrkosten und ihre Abweichungen, sondern stellt auch ein wesentliches Instrument zur Beeinflussung der Kosten dar. Schon der Kontrollvorgang als solcher ist von größter Bedeutung für die Güte und Konstanz der menschlichen Arbeit. Darüber hinaus versucht man durch die jeweilige Gestaltung der Vorgabekosten diesen Effekt weiter zu steigern. Auf diese Frage sei daher an dieser Stelle in der gebotenen Kürze noch eingegangen.¹ Es zeigt sich auch hier, daß die Wagnisverluste

¹ Siehe hierzu K. Käfer, Standardkostenrechnung, Stuttgart 1955, S. 66ff.; F. Wille, Plan- und Standardkostenrechnung, Essen 1962, S. 27; K.W. Hennig, Betriebswirtschaftslehre der industriellen Fertigung, Braunschweig 1946, S. 138; W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 320ff.

keineswegs völlig unbeeinflußbar sind, sondern im Gegenteil weitgehend von der unternehmerischen Handlungsweise bestimmt werden.

Über die stimulierende Wirkung der verschiedenen Kostenvorgaben ist nicht eindeutig und allgemein zugunsten eines der genannten Systeme zu entscheiden. Für die Vorgabe optimaler, also möglichst niedrig angesetzter Kosten, spricht auf der einen Seite ein hoher Leistungsanreiz, der sich in dem Bemühen niederschlagen kann, diesem Wert möglichst nahe zu kommen. Andererseits kann dieses Bemühen angesichts der Tatsache, daß die aufgestellte Norm kaum über längere Zeit und ohne Raubbau der Kräfte zu erreichen ist, schon bald erlahmen und in das Gegenteil umschlagen. Die Vorgabe von Normalkosten gibt dagegen leichter die Möglichkeit, die Sollkosten zu erreichen oder gar zu übertreffen, was wiederum einen Anspornungseffekt zur Folge haben kann. Andererseits besteht hier natürlich die Tendenz, sich mit dem Erreichen der Norm zufrieden zu geben, obwohl eine höhere Leistung auch über längere Zeit durchaus möglich wäre. Bei der Vorgabe einer leicht erreichbaren Norm ergibt sich daher auch häufiger die Notwendigkeit zur Anhebung, was wiederum Unzufriedenheit hervorrufen kann.

Diese kurzen Hinweise sollten dazu dienen, auf die interessanten Zusammenhänge zwischen der Kostenvorgabe, der Kontrolle und dem Anfall der Mehrkosten als einer kalkulatorischen Wagniskostenart hinzuweisen. Es wurde gezeigt, daß durch Kostenvorgabe und Kontrolle die quantitative Größe der kalkulatorischen Mehrkosten beeinflußt werden kann. Denkbar ist auch, daß sich die spezifischen Schwankungen der effektiven Mehrkosten ändern. Die Leistungsfähigkeit der Menschen wird aber immer zufälligen und unaufhebbaren Schwankungen unterliegen, was uns veranlaßt hat, die Mehrkosten als eine kalkulatorische Wagniskostenart zu charakterisieren.

3. Kapitel

Die Bedeutung der Ermittlung kalkulatorischer Wagniskosten als Unterlage für unternehmerische Entscheidungen

1. Die kalkulatorischen Wagnisse als entscheidungsrelevante Größen

Ein wichtiger Zweck der Kostenrechnung ist es, Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen zur Verfügung zu stellen. So führt z.B. D. Schneider aus: "Die Kostenrechnung liefert Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen. Sie dient der Planung. Hierzu zählen wir die Kalkulation als Unterlage zur Marktpreisbildung und die 'Nebenzwecke' oder 'Sonderaufgaben', wie Aussagen zur Untermauerung von Investitionsentscheidungen und Entscheidungen über die Gestaltung des Fertigungsablaufes (z.B. Problem der optimalen Losgröße)."¹ Die der ex post-Kostenrechnung entnommenen Größen dienen als Unterlage für die Vorausschätzung der entsprechenden Kostenziffern im Planungskalkül und somit der Fundierung von Entscheidungen.

Es sei daher abschließend noch auf die Frage eingegangen, welche Bedeutung den kalkulatorischen Wagniskosten im Rahmen dieser sogenannten Planungsrechnungen zukommt. Die Frage, ob die kalkulatorischen Wagnisse überhaupt der zweckentsprechende Ansatz für solche Kalküle, soweit diese auf periodischen Größen aufbauen, darstellen, kann eindeutig positiv beantwortet werden. Dies ergibt sich aus dem Charakter der kalkulatorischen Wagnisse als die die Handlungs-

¹ D. Schneider, Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: ZfhF, 13. Jg. (1961), S. 690.

weise des Unternehmers beschreibenden Merkmale. Der Ansatz zufallsgeprägter Ziffern in Rechnungen, die die Entscheidung des Unternehmers untermauern und ermöglichen sollen, verbietet sich von selbst.

Es würde über das Anliegen dieser Arbeit hinausgehen, alle die Planungsprobleme aufzugreifen, in denen aufbauend auf den Größen der kurzfristigen, kalkulatorischen Rechnung auch die kalkulatorischen Wagnisse zum Ansatz kommen können. Daher seien die folgenden Ausführungen nicht als ein erschöpfender Überblick, sondern mehr als exemplarischer Hinweis auf die Bedeutung und die Stellung kalkulatorischer Wagnisse innerhalb der Planungsrechnung verstanden.

Zunächst sei auf Entscheidungen über bestimmte Verfahren eingegangen. Diese Entscheidungen sind ihrer Natur nach meistens langfristig. Zur Bestimmung der optimalen unternehmerischen Handlungsweise wird daher grundsätzlich eine auf Ausgaben und Einnahmen oder Kosten und Erlösen aufbauende, zeitlich umfassende, periodenspezifische Wirtschaftlichkeitsrechnung durchzuführen sein. Unter bestimmten Bedingungen, insbesondere bei erwartetem stationären Datenverlauf, kann die Wirtschaftlichkeitsrechnung jedoch auch auf der Basis repräsentativer, periodischer Ziffern aufgebaut werden. Insbesondere in diesen Fällen bietet die Kostenrechnung Unterlagen für die unternehmerische Entscheidung. In den angeführten Beispielen zur Verfahrenswahl ist unterstellt, daß die eben genannten Bedingungen erfüllt sind.

Schließlich sei auf die Entscheidungen kurzfristiger Art im Falle qualitativ und quantitativ gegebener Kapazitäten eingegangen. Hier soll insbesondere

untersucht werden, inwieweit die entscheidungsrelevanten Größen auch kalkulatorische Wagnisse beinhalten.

2. Kalkulatorische Wagnisse und Verfahrenswahl

a) Die Wahl der Verfahren zur Sicherung der Bestände

Als erstes sei auf einen Problemkreis eingegangen, der mit den vielfältigen Gefahren zusammenhängt, denen die Bestände einer Unternehmung ausgesetzt sind. Gedacht ist an die völlige oder teilweise Vernichtung der Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Halb- und Fertigfabrikaten, der maschinellen Anlagen oder der Gebäude durch Feuer, Wasser oder ähnliche Katastrophen sowie an die Entwendung einzelner dieser Güter durch Zugriffe Unberechtigter. Diese Gefahren sind teilweise ganz allgemeiner Art, bedrohen also jeden Betrieb gleich stark. Zum größeren Teil wird das Ausmaß der Gefahren betriebsindividuell und unterschiedlich sein. Diese Unterschiede werden bedingt durch die jeweilige Lage des Betriebes, die Beschaffenheit der Produktionsmittel und der gelagerten Produkte, sowie durch die Art und den Umfang der zur Abwehr der genannten Gefahren ergriffenen Verfahren.

Das unternehmerische Problem besteht darin, im Hinblick auf die Begegnung und Bekämpfung dieser Gefahren und der daraus resultierenden Verluste optimale Sicherungsverfahren zu wählen.¹ Als optimal gilt das

¹ In die Wirtschaftlichkeitsüberlegungen ist in der Praxis auch die Möglichkeit der Fremdversicherung einzubeziehen. Auf die Einbeziehung dieser Alternative in die folgenden Überlegungen wurde jedoch verzichtet, weil damit der engere Problemkreis der kalkulatorischen Wagnisse verlassen würde. Außerdem ist ein rein rechnerischer Vergleich hierbei wenig aussagefähig, da er die subjektiven Momente (Risikofreude), die bei der Wahl oder Ablehnung der Fremdversicherung eine Rolle spielen, nicht berücksichtigen kann.

Verfahren, welches ceteris paribus mutmaßlich den geringsten Verlust (oder höchsten Gewinn) je Periode verspricht.

Durch eine Intensivierung der Sicherungsbemühungen können normalerweise sowohl die Gefahr als auch das Ausmaß der effektiven, zu erwartenden Verluste gemindert werden. Das drückt sich ceteris paribus in einer niedrigeren kalkulatorischen Wagnisquote aus. Andererseits steigen natürlich die Kosten für Sicherheitsmaßnahmen. Sofern wir eine kontinuierliche und stetige Abnahme der kalkulatorischen Wagniskosten und ein ebenso stetiges Steigen der Kosten für Sicherheitsmaßnahmen bei Intensivierung der Absicherung des Betriebes gegen die genannten Verluste annehmen, ist das Optimum dort erreicht, wo die "kalkulatorischen Grenzwagniskosten" gleich den Grenzkosten für Sicherheitsmaßnahmen sind. Dabei ist unterstellt, daß die Erlöse von diesen Maßnahmen unabhängig seien.

Berücksichtigt man die Möglichkeit, daß durch die genannten Gefahren u.U. die Erlöse beeinträchtigt werden, so kann die Bestimmung des Optimums nicht allein auf der Basis von Kostenüberlegungen getroffen werden. Das Optimum ist hierbei vielmehr dort gegeben, wo die "kalkulatorischen Grenzwagniskosten; gleich den "Grenz-Nettokosten" der Sicherungsmaßnahmen sind, wobei letztere sich aus der Subtraktion der durch die Sicherungsmaßnahmen bedingten zusätzlichen Erlöse von den Grenzkosten ergeben.

Die Ermittlung des Optimums in dieser zwar umfassenden aber sehr abstrakten Art wird in der Praxis nicht durchführbar sein. Die unternehmerische Wirklichkeit ist vielmehr meistens dadurch gekennzeich-

net, daß einige Verfahren zur Verfügung stehen, die alternativ oder kombiniert zur Anwendung gelangen können. Der zur Bestimmung des optimalen Verfahrens angestellten Rechnung liegt jedoch auch hier letztlich die oben aufgezeigte Überlegung zugrunde. Dies sei an einem bewußt einfach gehaltenen Beispiel demonstriert. Die Verluste eines Betriebes durch Diebstähle und damit die kalkulatorische Wagnisquote erscheinen der Unternehmensleitung zu hoch. Es wird die Einstellung eines zusätzlichen Nachtwächters erwogen. Diese Maßnahme wäre dann sinnvoll, wenn die Summe aus erwarteter zukünftiger kalkulatorischer Wagnisquote zuzüglich der Kosten (Löhne, Sozialaufwand etc.) pro Periode kleiner ist als die bisherige kalkulatorische Wagnisquote. Das heißt, die Abnahme der Wagniskosten muß größer sein als die zusätzlich entstehenden Kosten.

Auf der Basis kalkulatorischer Wagniskosten, die, soweit es das bisherige Verfahren betrifft, der Kostenrechnung entnommen werden können, werden also Wirtschaftlichkeitsüberlegungen angestellt und Entscheidungen getroffen. Die Tatsache, daß Verlustgefahren der geschilderten Art wohl bei jedem Betrieb verbleiben, erklärt sich vor allem aus wirtschaftlichen Überlegungen. Eine Absicherung gegen jede mögliche Gefahr bzw. deren Auswirkungsmöglichkeiten wird aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus nicht vorgenommen. Schließlich sei noch einmal auf den hier zum Ausdruck gekommenen Charakter der kalkulatorischen Wagnisse als spezifisches Handlungsmerkmal hingewiesen.

b) Das Problem der optimalen Kreditprüfung

Die Höhe des kalkulatorischen Vertriebs- oder Zahlungswagnisses hängt weitgehend von dem Umfang und

der Sorgfalt der Kreditprüfung seitens der Unternehmung ab. Auch das kalkulatorische Zahlungswagnis stellt mithin keine fest vorgegebene und unbeeinflussbare Größe dar, sondern ist ein Merkmal des von der Unternehmung gewählten Vertriebsverfahrens. Darunter sei hier insbesondere die Auswahl der von der Unternehmung belieferten Abnehmer, Güte und Umfang der Prüfung der Bonität dieser Abnehmer sowie die Maßnahmen zur Sicherung der ausstehenden Forderungen verstanden.

Die Abhängigkeit des kalkulatorischen Zahlungswagnisses von den Maßnahmen der Unternehmung läßt sich insbesondere in bezug auf den Umfang der Kreditprüfung nachweisen. Daher sei darauf im folgenden kurz eingegangen.

Durch eine Intensivierung der Auswahl und der Überwachung der Abnehmer, denen beim Verkauf Kredit eingeräumt wird, läßt sich normalerweise der Anteil der Zahlungsausfälle an der Gesamtheit der gewährten Kredite vermindern, was sich in einer Senkung des kalkulatorischen Zahlungswagnisses ausdrückt. Die verstärkte Kreditprüfung und -überwachung verursacht andererseits erhöhte Ausgaben für Personal, Inanspruchnahme von Auskunfteien u.a.m. Der optimale Umfang der Kreditprüfung ist dann erreicht, wenn die Grenzerlöse durch Verminderung von Zahlungsausfällen den zusätzlich anfallenden Kosten gleich sind. Die Intensivierung der Kreditprüfung ist also solange lohnend, wie die Senkung des kalkulatorischen Zahlungswagnisses größer ist als die Steigerung der Prüfungskosten. Für den Abbau des Prüfungsumfanges gilt Entsprechendes. Die Überlegungen hinsichtlich eines alternativen Vergleichs, die oben in bezug auf Sicherheitsmaßnahmen angestellt wurden, können sinn-

gemäß auf das Problem der Kreditprüfung übertragen werden.

c) Kalkulatorisches Wagnis und Produktionsverfahren

Während bei den bisher angeführten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen die kalkulatorischen Wagnisse selbst Mittelpunkt und Inhalt der Entscheidungen darstellen, kommt in der Mehrzahl der Verfahrensentscheidungen den Wagnisverlusten - rein quantitativ gesehen - nur eine untergeordnete Rolle zu. Am Beispiel der Wahl des optimalen Produktionsverfahrens soll gezeigt werden, daß auch hier kalkulatorische Wagniskosten explizite oder implizite in die Planungsdaten einbezogen werden.

Unter dem Produktionsverfahren sei die spezifische Kombination von Faktoren zur Produktion von Gütern, also die Art und Weise in der das Fertigungsprogramm durchgeführt wird, verstanden.¹ Dieser Begriff umschließt auch die Qualität der eingesetzten Arbeitskräfte, Betriebsmittel, Werkstoffe. Die Bestimmung des optimalen Produktionsverfahrens im umfassenden Sinne kann als zweistufiges Optimierungsverfahren

¹ Diese Definition des Produktionsverfahrens geht über den von Gutenberg vertretenen Begriff des Fertigungsverfahrens hinaus. Gutenberg bezieht das Fertigungsverfahren allein auf die Ausstattung eines Betriebes mit Betriebsmitteln (siehe E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 7. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1962, S. 68ff.). In den späteren Auflagen "der Produktion" findet sich diese, unserer Meinung nach zu enge Definition allerdings nicht mehr. - Sie ist auch weiter als die von H. Koch vertretene Definition des Fertigungsverfahrens, da sie auch die in das Produkt eingehenden Materialien einbezieht. (Siehe H. Koch, Betriebliche Planung, a.a.O., S. 53.)

beschrieben werden.

In einem ersten Schritt wird für jede der in die Wirtschaftlichkeitsüberlegungen einbezogenen Alternativen, die z.B. durch unterschiedliche Mechanisierungsgrade, unterschiedliche Kapazitäten oder unterschiedliche Spezialisierungsgrade der einzelnen Betriebsmittel gekennzeichnet sein mögen, ein hypothetisches Voroptimum ermittelt. Es wird also zu jeder möglichen Alternative (Betriebsmittel) die ceteris paribus günstigste Kombination mit Arbeitskräften sowie Werk- und Betriebsstoffen in qualitativer und quantitativer Hinsicht ermittelt. Bei der Bestimmung dieser hypothetischen Voroptima gehören die kalkulatorischen Wagniskosten und insbesondere das kalkulatorische Ausschußwagnis zu den Größen, denen stärkste Bedeutung zukommt. Eine Variation der Qualität der zu be- oder verarbeitenden Materialien wird sich z.B. in einer Erhöhung oder Verringerung der Ausschußrate niederschlagen; das gleiche trifft für den Einsatz qualifizierter oder unqualifizierter Arbeitskräfte zu. Jede mögliche Kombination ist unter anderem auch durch bestimmte kalkulatorische Wagniskosten gekennzeichnet. Die optimalen kalkulatorischen Ausschußkosten einer Alternative sind die kalkulatorischen Wagniskosten, bei denen ceteris paribus - also insbesondere bei gegebener Anzahl einwandfreier Fertigprodukte - die gesamten Stückkosten oder die Gesamtkosten einer Periode minimal sind.

In einem zweiten Schritt werden nunmehr die einzelnen Alternativen, die im Hinblick auf die jeweilige Kombination von Produktionsfaktoren in qualitativer und quantitativer Hinsicht optimal sind, verglichen und das absolut günstigste Produktionsverfahren bestimmt.

Auch diesem Alternativvergleich liegen kalkulatorische Wagniskosten, nämlich die *ceteris paribus* optimalen, zugrunde.

Das vorstehend beschriebene Verfahren der Optimumbestimmung kommt den in der Praxis angewandten Wirtschaftlichkeitsrechnungen recht nahe. Allerdings wird dabei meistens nicht auf den Begriff der kalkulatorischen Wagniskosten zurückgegriffen, sondern man verwendet Plangrößen, die als "typisch, normal, durchschnittlich oder repräsentativ" gekennzeichnet werden. Diese Merkmale treffen jedoch weitgehend auf den Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten zu; diese stellen mithin den entscheidungsrelevanten Kostenansatz dar. Oder anders ausgedrückt: Die in den Planungsrechnungen angesetzten Größen sind, soweit es den Bereich der Wagnisverluste betrifft, kalkulatorische Wagniskosten, jedoch werden sie meistens nicht als solche bezeichnet.

3. Die kalkulatorischen Wagnisse im Rahmen kurzfristiger Entscheidungen

Die in der Praxis zu treffenden Entscheidungen sind in der Mehrzahl solche kurzfristiger Art. Unter kurzfristigen Dispositionen werden dabei in Anlehnung an die kostentheoretischen Ausführungen A. Marshalls Entscheidungen auf der Basis unveränderter Kapazitäten verstanden.¹ Kurzfristig bedeutet also wohlgemerkt nicht, daß es sich um Entscheidungen mehr oder weniger kurzer Zeiträume handelt, sondern allein, daß es sich um Entscheidungen bei unveränderten

¹ Siehe A. Marshall, *Principles of Economics*, 8. Aufl., London 1964, S. 314f.

Kapazitäten handelt. Hingewiesen sei auf die "Entscheidungen über die kurzfristige Variation des Fertigungsprogramms, die Annahme oder Ablehnung von Zusatzaufträgen, die Alternative 'Kaufen' oder 'Selbsterstellen', die optimale Maschinenbelegung usw."¹

Als die für kurzfristige Dispositionen relevanten Kostenansätze werden allgemein die Grenzkosten angesehen. Soweit auch die Erlöse explizite in das Verfahren der Entscheidung einbezogen werden, sind die Grenzerlöse als die entscheidungsrelevanten Größen anzusehen. Da intensitätsmäßige Anpassungsprozesse, Verfahrensänderungen oder Veränderungen der Absatzpreise relativ selten auftreten, kann in der Mehrzahl der kurzfristigen Entscheidungskalküle mit konstanten Grenzkosten oder Deckungsbeiträgen gerechnet werden.

Da die Frage, ob kalkulatorische Wagnisse oder effektive Wagnisverluste in Entscheidungskalkülen anzusetzen sind, bereits eindeutig zugunsten des Ansatzes kalkulatorischer Wagnisse entschieden wurde, bleibt nunmehr zu fragen, ob diese auch in den für kurzfristige Entscheidungen relevanten Größen enthalten sind. Es ist also zu prüfen, ob und gegebenenfalls welche der kalkulatorischen Wagniskostenarten in Abhängigkeit von der Beschäftigung bzw. vom Absatz variabel oder fix sind.

Das kalkulatorische Anlagewagnis wird in der Regel als fix, also unabhängig von der jeweiligen Beschäftigung anzusehen sein. Zwar ist die Gefahr, daß eine Maschine durch Bruch oder Materialfehler oder als

¹ W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 165.

Folge unsachgemäßer Behandlung zerstört wird, von der Inanspruchnahme abhängig. Das kalkulatorische Anlagewagnis wäre mithin zumindest zu einem Teil als gebrauchtsabhängig anzusehen. Da es, wie noch gezeigt werden wird,¹ sinnvoll ist, das kalkulatorische Anlagewagnis in die kalkulatorischen Abschreibungen einzu beziehen, können die Überlegungen hinsichtlich des Charakters der Abschreibungen als fixe oder variable Kosten weitgehend auf das hier anstehende Problem übertragen werden.²

Von variablen Kosten kann nur dann gesprochen werden, "wenn eine zusätzliche oder wegfallende Leistung zusätzliche oder wegfallende Abschreibungen erzwingt."³ Ob der gebrauchtsabhängige Teil der Abschreibungen respektive der Wagnisse tatsächlich zum Ansatz variabler Kosten führt, hängt mithin weitgehend von der geplanten Nutzungsdauer ab. "Nur die außerplanmäßigen, zusätzlichen Leistungsabgaben eines Aggregates können beschäftigungsabhängige Abschreibungskosten verursachen, aber auch nur dann, wenn das technische Nutzenbündel, welches die Anlage noch verkörpert, unter das geplante, für die Restnutzungsdauer der Anlage wirtschaftlich verwertbare Nutzenbündel sinkt. Nur solange die 'technische' Nutzendauer mit der wirtschaftlichen übereinstimmt, führen Leistungsabgaben der Anlagegüter stets zu variablen Kosten."⁴

Da bei der Bestimmung der Nutzungsdauer in der Regel die wirtschaftlichen Bestimmungsgründe dominieren werden, scheint die Annahme zulässig zu sein, daß die

1 Siehe S. 116f.

2 Siehe hierzu D. Schneider, Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, a.a.O., S. 704ff.

3 Ebenda, S. 704.

4 Ebenda, S. 705.

kalkulatorischen Abschreibungen und auch das kalkulatorische Anlagewagnis im Rahmen kurzfristiger Entscheidungen meistens als fix angesehen werden kann.¹

Weiterhin seien die "Verbrauchspreise"² der Güter betrachtet, die im Produktionsprozeß eingesetzt werden. Diese Verbrauchspreise setzen sich aus den Einstandspreisen als der Summe aus Einkaufspreis und außerbetrieblichen Beschaffungsnebenkosten sowie den innerbetrieblichen Beschaffungs-, Lager- und Transportkosten zusammen.³ Uns interessiert hier die Frage, ob die auf Schwund, Verderb u.ä. zurückzuführenden Wagnisverluste, die einen Teil der innerbetrieblichen Nebenkosten ausmachen, als fixe oder variable Kosten anzusehen sind. Offensichtlich ist die Höhe der entstehenden Lagerverluste ceteris paribus weitgehend abhängig von der Menge der beschafften und abgegebenen sowie zwischenzeitlich gelagerten Güter. Die zwischen Lagermenge und Verlust bestehende Abhängigkeit kann weiterhin vergrößert als proportional angesehen werden. Durch den entstehenden Schwund erhöhen sich also die Einsatzpreise oder Verbrauchspreise der im Produktionsprozeß eingesetzten Werkstoffe unter anderem um den kalkulatorischen Wagniszuschlag.⁴ Die mit ihren Einsatzpreisen multipli-

1 Diese Aussage ist allerdings hinsichtlich der Gefahr, daß eine Maschine durch unsachgemäße Behandlung zerstört wird, nicht zutreffend. Die Errechnung und Isolierung eines entsprechenden proportionalen Wagniskostensatzes werden jedoch in der Regel aus rechentechnischen Gründen unmöglich sein, so daß beim Ansatz fixer Anlagewagniskosten eine Ungenauigkeit in Kauf genommen wird.

2 W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.170.

3 Vgl. ebenda.

4 Der Ansicht K. Schwantags, daß es sich dabei um Einzelkosten handelt, kann nicht zugestimmt werden. Die kalkulatorischen Wagniskosten stellen vielmehr variable Gemeinkosten dar; K. Schwantag, Stoffwirtschaft und Plankostenrechnung, in: ZfB, 20. Jg. (1950), S. 413. Zu den Termini Einzel- und Gemeinkosten siehe H. Koch, Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, a.a.O., S. 63.

zierten Veränderungen der Einsatzmengen stellen die Grenzkosten dar. Die bei kurzfristigen Entscheidungen relevanten Grenzkosten enthalten also kalkulatorische Wagniskosten.

Im Hinblick auf das kalkulatorische Mehrkosten- oder Ausschußwagnis ist die Frage, ob dieses fixer oder variabler Natur ist, relativ einfach zu beantworten. Der Ausschußanfall wird normalerweise proportional zur Beschäftigung variieren. Die konstanten Produktionsgrenzkosten enthalten also auch einen konstanten Ausschußwagniskostenanteil. Bedient sich der Betrieb der Grenzplankostenrechnung, so können diese Größen der Kostenrechnung direkt entnommen werden, wenn die Plangrößen auf der Basis kalkulatorischer Wagniskosten ermittelt werden.¹ "Für Entscheidungsprobleme, die zu nichtlinearen Kostenverläufen oder zu Kostensprüngen führen, reicht naturgemäß die normale Ausgestaltungsform der Grenzplankostenrechnung nicht aus. In diesen Fällen sind vielmehr Sonderrechnungen erforderlich."² Eine solche Sonderrechnung stellt die nach Anpassungsarten differenzierte Ausschuß- oder Mehrkostenstatistik dar, auf deren Bedeutung noch an anderer Stelle eingegangen werden wird.³

Für das Gewährleistungswagnis, das dem Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis nahe verwandt ist, treffen die Überlegungen in gleicher Weise zu.

Nur ein Teil der kurzfristigen Entscheidungsprobleme kann allein auf der Basis von Kostenüberlegungen gelöst werden. Andere Probleme, wie z.B. die Bestimmung

1 Siehe die entsprechenden Überlegungen zur flexiblen Vollplankostenrechnung, S. 82ff.

2 W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 166.

3 Siehe S. 123f.

des optimalen kurzfristigen Produktionsprogramms, erfordern die Einbeziehung der Erlöse in das Kalkül. Gehen wir davon aus, daß der erzielbare Preis der einzelnen Produkte für die Unternehmung ein Datum ist, so sind die Brutto-Grenzerlöse konstant. Die Brutto-Grenzerlöse (Preise) sind jedoch um das kalkulatorische Vertriebs- oder Zahlungswagnis zu korrigieren. Wird eine proportionale Beziehung zwischen Beschäftigung bzw. Absatz und dem Zahlungswagnis unterstellt, so ist der Ansatz konstanter Grenzerlöse, die um den konstanten Grenzwagnissatz vermindert sind, gerechtfertigt. Liegen weiterhin konstante Grenzkosten vor, so kann mit konstanten Deckungsbeiträgen, d.h. Bruttogewinnen pro Erzeugniseinheit, gerechnet werden, was die Optimumbestimmung in den meisten Entscheidungsproblemen erheblich vereinfacht und eine Voraussetzung für die Anwendung der Linearen Programmierung ist.¹

Die vorstehenden Überlegungen seien abschließend zusammengefaßt. Es wurde gezeigt, daß die kalkulatorischen Wagnisse zum größten Teil in Abhängigkeit von der Beschäftigung bzw. vom Absatz variieren. Die kalkulatorischen Wagniskosten gehören mithin größtenteils zu den variablen Kosten. Das kalkulatorische Zahlungswagnis als ein Erlösminderungswagnis beeinflußt den Grenzerlös. Daraus ergibt sich, daß die kalkulatorischen Wagnisse mit zu den für kurzfristige Entscheidungen relevanten Planungsgrößen gehören, gleichgültig, ob man sich dabei zur Optimumbestimmung konventioneller Verfahren oder moderner Methoden der mathematischen Programmierung bedient. Ganz allgemein kann die Bedeutung der kalkula-

¹ Siehe G.B. Dantzig, Lineare Programmierung und Erweiterungen, Berlin-Heidelberg-New York 1966, S. 38f.; M.J. Beckmann, Lineare Planungsrechnung, Linear Programming, Ludwigshafen 1959, S. 24.

torischen Wagnisse dahingehend gekennzeichnet werden, daß sie als zufallsunabhängige Größen die entscheidungsrelevanten Unterlagen für Planungsprobleme darstellen.

III. Teil

PROBLEME DER ERFASSUNG UND ABGRENZUNG DER KALKULATORISCHEN WAGNISKOSTEN

1. Kapitel

Probleme der Erfassung der kalkulatorischen Wagniskosten

1. Vorbemerkungen

Es ist ein Kennzeichen der kalkulatorischen Wagniskosten, daß ihrer Verifizierung in der Erfolgsrechnung sehr große Schwierigkeiten entgegenstehen. Im Gegensatz zu den meisten anderen Kostenarten lassen sich die kalkulatorischen Wagniskosten nämlich nicht ohne weiteres aus den Aufschreibungen der Buchhaltung entnehmen. Zu ihrer Bestimmung sind vielmehr bestimmte Verfahren notwendig, die sich von den Verfahren, welche bei anderen Kostenarten angewandt werden, weitgehend unterscheiden. Die durch diese Verfahren ermittelten Größen werden als kalkulatorische Wagniskosten bzw. kalkulatorische Erlösminderungen bezeichnet.

Die in der Kostenrechnung anzusetzenden Größen entsprechen nicht den tatsächlichen periodischen Ausgaben. Die tatsächlichen Wagnisausgaben im engeren Sinne entsprechen nämlich nicht der Prämisse, daß ihrer Natur nach konstante Faktoren auch in gleichmäßiger und nicht zufällig schwankender Art und Weise auf das betriebliche Geschehen einwirken. Sofern jedoch der spezifische analytische Allgemeinbegriff der Periodenkosten verifiziert werden soll, muß die prämissenbedingte Hypothese gesetzt werden, diese Faktoren würden gleichmäßig wirksam.

Die dieser Hypothese entsprechenden Entgelte sind jedoch grundsätzlich nie genau bekannt. Die zur Ermittlung in Frage kommenden Methoden seien im folgenden dargestellt und beurteilt. Anschließend sei auf einige spezifische Probleme eingegangen, die sich beim Ansatz einzelner kalkulatorischer Wagnisse ergeben.

In diesem Zusammenhang sei in zwei Exkursen auch auf die Frage eingegangen, wie die sogenannten Abschreibungs- und Entwicklungswagniskosten sinnvoll kostenrechnerisch zu behandeln sind. In der Literatur werden diese meistens zu den kalkulatorischen Wagniskostenarten gerechnet; der Verfasser ist jedoch der Meinung, daß es sich hierbei nicht um Wagniskosten im engeren Sinne handelt, der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten daher grundsätzlich fehl am Platze ist.

2. Das Problem der Bestimmungsmethode

a) Die Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse mit Hilfe der Wagnisstatistik

Das gebräuchlichste Verfahren, welches - wie gezeigt wurde - vielfach sogar als Merkmal des theoretischen Begriffes verstanden wird, ist die Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse mit Hilfe der Wagnisstatistik. Diese Methode ist dadurch gekennzeichnet, daß die "Wagnisverluste"¹ über einen längeren Zeitraum hinweg gesammelt werden. Die effektiven Verluste können z.B. der Kontenklasse 2 des "Einheitskonten-

¹ Dieser wenig befriedigende Ausdruck wird allgemein in der Praxis wie in der Literatur als Bezeichnung für die effektiven Wagnisausgaben gebraucht. Er sei daher als terminus technicus beibehalten.

rahmens der Industrie" (EKRI)¹ entnommen werden. Unter den effektiven Verlusten ist die Nettogröße zu verstehen, die sich aus der Saldierung der Konten 222 "Eingetretene Wagnisverluste" und 232 "Eingetretene Wagnisgewinne" ergibt.² Die Schadenssumme der Effektivverluste wird zusammengestellt; anschließend bestimmt man mit Hilfe einer Durchschnittsrechnung die repräsentative Quote pro Zeiteinheit. Also:

$$\frac{\sum_0^t \text{Wagnisverluste} - \sum_0^t \text{Wagnisgewinne}}{t} = \text{Wagniskosten je ZE.}$$

Die so ermittelte Wagnisquote wird in einigen Fällen als geeigneter Schätzwert für die ansetzenden Wagniskosten angesehen und direkt als kalkulatorisches Wagnis verrechnet.³

Diese Methode stellt in der Regel ein äußerst ungenaues Verfahren dar, da sie die Abhängigkeit der eingetretenen Wagnisverluste von einer oder mehreren "Wertumlaufkomponenten"⁴ nicht berücksichtigt. Sie dürfte nur dann in Frage kommen, wenn die Entwicklung im Beobachtungszeitraum und in der anstehenden Rechnungsperiode als nahezu stationär gekennzeichnet werden kann oder soweit die Wagnisverluste als allein vom Faktor Zeit abhängig betrachtet werden können.

Normalerweise werden jedoch die Wagnisverluste in einer

1 Auf diesen Kontenrahmen wird auch im weiteren zurückgegriffen.

2 Das Konto 232 sollte genau genommen nur Stornierungen aufnehmen, z.B. Eingang bereits abgeschriebener Forderungen.

3 Siehe K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 329; M. Schneider, a.a.O., S. 80.

4 M. Schneider, a.a.O., S. 80.

Abhängigkeit zu bestimmten Bezugsgrößen stehen, z.B. den Herstellkosten der fakturierten Leistungen, den Fertigungslöhnen, den Umsätzen, den Beständen. Der Ansatz dieser Bezugsgrößen entspricht der Erkenntnis, daß die absoluten effektiven Wagnisverluste primär keine Funktion der Zeit sind, sondern vielmehr von dem Umfang der unternehmerischen Tätigkeit abhängen.

So wird z.B. die Höhe der Bestandsverluste vom Umfang des Lagers, das Ausmaß des Ausschusses von der Beschäftigung oder die Höhe der Forderungsausfälle vom Bestand an Forderungen abhängen.

Bei dieser verfeinerten Methode wird ebenfalls mit Hilfe einer Durchschnittsrechnung ein repräsentativer Wagnissatz ermittelt, der meistens in Form einer Prozentzahl den Wagnisverlust in Relation zur jeweiligen Bezugsgröße angibt. Also:¹

$$\frac{\sum_0^t \text{Wagnisverlust} - \sum_0^t \text{Wagnisgewinn}}{\sum_0^t \text{Bezugsgröße}} \times 100 = \text{Wagnissatz}.$$

Um die in der anstehenden Rechnungsperiode anzusetzenden kalkulatorischen Wagnisse zu erhalten, wird der Wagnissatz mit der Bezugsgröße der laufenden Periode multipliziert: Bezugsgröße der Periode $\times \frac{\text{Wagnissatz}}{100} = \text{kalkulatorische Wagnisse der Periode}.$

Aus dem geschilderten Vorgehen wird erkennbar, daß eine proportionale Beziehung zwischen den Wagnisverlusten und der jeweiligen Bezugsbasis unterstellt wird.

¹ Siehe M. Schneider, a.a.O., S. 81.

Es wird entweder für jedes kalkulatorische Wagnis individuell eine geeignete Bezugsbasis bestimmt oder eine einheitliche für sämtliche Wagnisse gewählt.¹

Der Genauigkeit der ersten Methode steht die Einfachheit der zweiten Methode gegenüber. Als einheitliche Bezugsbasis werden meist die Herstellkosten der fakturierten Leistungen vorgeschlagen.

Große Bedeutung wird bei dem vorliegenden Verfahren der Bestimmung des Beobachtungszeitraumes beigemessen. Darunter wird der Zeitabschnitt verstanden, auf den sich die der Berechnung der Wagnisquoten oder Wagnissätze zugrunde liegenden Wagnisstatistik mindestens stützen soll.

Die Kostenrechnungsrichtlinien² und die Berliner Leitsätze³ legen als Bezugszeitraum "höchstens die letzten fünf Jahre" ausdrücklich fest. Dieser Zeitraum kann überschritten werden, wenn nachweisbar nur ein längerer Zeitraum eine genügende Gleichmäßigkeit der kalkulatorischen Wagnissätze ermöglicht.

Der Zeitraum von fünf Jahren wird auch in der Literatur allgemein als Richtzahl genannt. Jedoch wird meistens stärker nach einzelnen Wagnisarten differenziert.⁴ Für die Bestimmung des Abschreibungswagnisses wird ein Zeitraum von etwa acht bis zehn

1 Siehe K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 326f.; H. Funke, Die Betriebswirtschaft im Maschinenbau und in verwandten Industrien, 3. Aufl., Freiburg/Breisgau, o. Jg., S. 200f. und Anlagen 61-64.

2 KRRMe, C 18 b.

3 Berliner Leitsätze, Nr. 49c.

4 Siehe M. Schneider, a.a.O., S. 79; K.F. Bussmann, a.a.O., S. 37ff.

Jahren, für das sogenannte Katastrophenwagnis ein noch größerer Bereich gefordert. Für Gewährleistungs- und Vertriebswagnisse gilt ein Zeitraum von drei Jahren als angemessen. Längere Beobachtungszeiten führen hier dazu, daß die Einflüsse der Marktlage und Konjunktursituation in den Wagnissätzen zum Ausdruck kommen, was natürlich vermieden werden soll. Für das Ausschußwagnis gilt ein Untersuchungsabschnitt von einem halben Jahr bis zu zwei Jahren als ausreichend und zweckmäßig. Für die übrigen Wagnisse bleibt ein fünfjähriger Beobachtungszeitraum.

Die Wahl des Beobachtungszeitraumes als Grundlage der Wagnisstatistik stellt ein Problem dar, das eine optimale Lösung verlangt. Auf der einen Seite geht die Forderung dahin, diesen Zeitabschnitt so lang wie möglich zu wählen, damit "sich das Gesetz der großen Zahl auszuwirken vermag."¹ Auf der anderen Seite stehen die Bestrebungen, einen möglichst gegenwartsnahen, d.h. den jeweiligen betrieblichen Verhältnissen entsprechenden Wagnissatz zu ermitteln. Je länger der Beobachtungszeitraum gewählt wird, desto mehr entfernen sich die dort beobachteten Wagnisverluste aufgrund der inzwischen eingetretenen zahlreichen Veränderungen von der derzeitigen Situation. Gedacht sei z.B. an Veränderungen der Marktlage, der Konjunktur, die Einführung neuer Produktionsverfahren u.a.m. Angesichts dieser gegenläufigen Tendenzen gilt es, einen möglichst langen Zeitraum zu bestimmen, für den die gleichen entscheidenden Grundbedingungen bestanden, wie sie für die Gegenwart und die nähere Zukunft gelten werden.

¹ M. Schneider, a.a.O., S. 79.

b) Bestimmungen aufgrund externer
Daten

Die Bestimmung mit Hilfe der Wagnisstatistik stellt keineswegs den einzigen Weg zur Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse dar. In der Literatur wird allerdings meist nur dieses Verfahren erwähnt. Zwei Gründe lassen es jedoch als erforderlich erscheinen, auch andere Methoden der Ermittlung zu diskutieren. Einmal müssen auch bei der ersten Methode für die Übergangszeit, in der noch kein geeignetes Zahlenmaterial vorliegt, andere herangezogen werden. Diese Situation liegt nicht nur zu Beginn einer Unternehmung oder bei der Aufnahme eines neuen Produktionszweiges vor, sondern trifft auch auf eine laufende Unternehmung nach größeren Umwälzungen oder Veränderungen jedweder Art zu. Zum anderen stellt das erste Verfahren - dies hat bereits die Darstellung gezeigt - keineswegs ein ideales Vorgehen dar, so daß zumindest geprüft werden sollte, ob nicht andere Methoden zu befriedigenderen Ergebnissen führen.

Als eine andere Methode bietet sich der Rückgriff auf externe Daten an. Gedacht sei etwa an die Übernahme der kalkulatorischen Wagnissätze von vergleichbaren Betrieben. Sofern es sich um Betriebsstätten der gleichen Unternehmung handelt, ist dieses Vorgehen relativ problemlos, sowohl was die Beschaffung der Daten als auch die Beurteilung der Gleichartigkeit der zu vergleichenden Fälle anbelangt. Diese Voraussetzungen werden dagegen bei der Heranziehung fremder Betriebe in den seltensten Fällen vorliegen. Bekannt sind jedoch häufig branchenübliche Größen. Solche Branchenzahlen haben den Vorteil, daß sie meist aufgrund einer sehr großen Anzahl

von Beobachtungen zustande kommen, deren Ermittlung einem einzelnen Betrieb nur in großen Zeiträumen möglich ist. Auf der anderen Seite bewirkt die Zusammenfassung mehrerer ungleichartiger Betriebe, daß die ermittelte Ziffer als eine Durchschnittszahl u.U. für keinen Betrieb als repräsentativ angesehen werden kann. Jede Durchschnittsbildung bewirkt ja einen Informationsverlust. Schließlich ist natürlich in keiner Weise gewährleistet, daß die branchenübliche Durchschnittszahl auch für den interessierenden Betrieb repräsentativ und aussagefähig ist, selbst wenn dies für die übrigen zutrifft.

Andere externe Daten, die bei der Ermittlung kalkulatorischer Wagnisse herangezogen werden können, sind die technischen Angaben der Produzenten und Lieferanten. Gedacht sei beispielsweise an vorliegende Angaben über die Genauigkeit einer Maschine und deren Toleranz, den durchschnittlichen Anteil fehlerhafter Stücke unter den gekauften Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder Ähnliches. Wenn diese Angaben auch nur in den seltensten Fällen direkt zum Ansatz kalkulatorischer Wagnisse beitragen, so bieten sie doch andererseits wichtige Hinweise auf die Natur der einzelnen, die Wagnisse bedingenden Faktoren.

Schließlich sei noch auf die Möglichkeit hingewiesen, Versicherungsprämien zur Berechnung kalkulatorischer Wagnisse heranzuziehen. Dieses Vorgehen ist naturgemäß auf die Wagnisarten beschränkt, bei denen die Möglichkeit einer Fremdversicherung besteht. Die Prämienzahlungen müßten, um tatsächlich als kalkulatorisches Wagnis zum Ansatz zu kommen, um den in ihnen enthaltenen Verwaltungskosten- und Gewinnbe-

standteil des Versicherers bereinigt werden.¹ Darüber hinaus wäre der verbleibende Betrag unter Berücksichtigung der individuellen Situation zu korrigieren.

c) Die freie Schätzung

Als weiteres Verfahren zur Bestimmung der kalkulatorischen Wagnisse bietet sich die subjektive oder freie Schätzung an. Jedes Verfahren zur Bestimmung der kalkulatorischen Wagnisse stellt eine Methode des Schätzens dar. Während die bisher genannten Verfahren jedoch primär durch ein rechenhaftes Vorgehen gekennzeichnet sind, stellt die hier zur Diskussion stehende Methode stärker auf die Intuition ab. Sie sei daher im Gegensatz zu den übrigen Verfahren als freie oder subjektive Schätzung bezeichnet.

Auch die "Berliner Leitsätze"² nennen dieses Verfahren als Übergangsregelung für einen Zeitraum von fünf Jahren, sofern keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Wagnisverluste vorliegen. Sie schreiben vor, daß der kalkulatorische Wagnissatz "durch gewissenhafte Schätzung aufgrund der betrieblichen Verhältnisse festgelegt werden" soll. Der durch Schätzung bestimmte Wagnissatz darf 1 % der Herstellkosten nicht überschreiten. Das Mehrkostenwagnis darf allerdings erst dann angesetzt werden, wenn ausreichende Nachweise für den tatsächlichen Anfall vorliegen.

Unter der freien Schätzung darf kein willkürliches

¹ Diese Überlegung könnte zu der Schlußfolgerung Anlaß geben, daß die Nichtversicherung in jedem Falle günstiger wäre. Daß dem nicht so ist, kann hier im einzelnen nicht gezeigt werden. Siehe K. Hax, Artikel: Selbstversicherung, in: HdB, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Bd. III, Sp. 4880f.

² Siehe Berliner Leitsätze, Nr. 52.

Vorgehen verstanden werden. In einem gedanklichen Prozeß werden vielmehr unter Zuhilfenahme der Erfahrung und allgemeiner Kenntnisse die bekannten oder auch nur vermuteten Tatbestände gewürdigt und gewichtet und durch eine Quantifizierung zu den kalkulatorischen Wagnissätzen verdichtet. Im Gegensatz zu der Ermittlung mit Hilfe der Wagnisstatistik, die ihrer Natur nach stark an der Vergangenheit ausgerichtet ist, ist die durch Schätzung festgestellte Wagnisziffer in der Regel stärker gegenwarts- bzw. zukunftsbezogen.

Die freie Schätzung ist keineswegs ein der Kostenrechnung völlig fremdes Verfahren. Bei der Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen kommt diese Methode regelmäßig zur Anwendung.

d) Beurteilung

Alle genannten Verfahren, das sei noch einmal betont, stellen den Versuch dar, die richtigen kalkulatorischen Wagniskosten bzw. Erlösminderungswagnisse zu schätzen. Eine exakte Berechnung oder Bestimmung dieser Größen ist aufgrund der in der Wirklichkeit herrschenden Ungewißheit über die Natur der zugrunde liegenden Faktoren nicht möglich. Während bei der freien Schätzung dieser Sachverhalt klar zu Tage tritt, könnte die Ermittlung mit Hilfe einer Wagnisstatistik den Eindruck erwecken, hier liege eine exakte Berechnung und Bestimmung vor. Aus den genannten Gründen ist diese Auffassung jedoch abzulehnen.

Trotz dieser Einschränkung muß die Methode der Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse mit Hilfe

der Wagnisstatistik oder - wie W. Wittmann¹ es ausdrückt - objektiver Häufigkeitsziffern als ein interessanter und bemerkenswerter Ansatz erscheinen, dem gewünschten Ziele nahezukommen. Um dies zu verdeutlichen, sei kurz auf den Charakter von Wahrscheinlichkeits- oder Häufigkeitsaussagen eingegangen.

Statistische Wahrscheinlichkeitsaussagen betreffen, "physikalische Eigenschaften von Dingen und Dingsystemen analog den Eigenschaften Temperatur, Masse usw. Überprüft wird eine solche Aussage durch Häufigkeitsfeststellungen."² Die statistische Wahrscheinlichkeit stellt eine quantitative physikalische Eigenschaft von physikalischen Systemen dar.³ Übertragen wir diese Gedanken auf ökonomische Systeme, so könnten die mit Hilfe von Häufigkeitsziffern ermittelten Wagnissätze als geeignete Größen erscheinen, die ökonomischen Eigenschaften der die Wagnisse bedingenden Faktoren wiederzugeben. Wären die wirtschaftlichen Verhältnisse den physikalischen tatsächlich vergleichbar, dann könnte dieser Feststellung sicherlich voll zugestimmt werden. Ein solches ökonomisches System wäre durch einen völlig stationären Zustand gekennzeichnet.⁴ Diese Erkenntnis zeigt sofort die Grenzen der Aussagefähigkeit objektiver Häufigkeitsziffern auf. Tatsächlich gibt es niemals einen auch nur annähernd stationären Wirtschaftsverlauf, der physikalischen Systemen vergleichbar wäre.

1 Siehe W. Wittmann, a.a.O., S. 40.

2 R. Carnap - W. Stegmüller, a.a.O., S. 27. R. Carnap - W. Stegmüller unterscheiden die Wahrscheinlichkeit₁, die als Grundbegriff der induktiven Logik dient (Begriff des Bestätigungsgrades), und die Wahrscheinlichkeit₂, die statistische Wahrscheinlichkeit. (Ebenda, S. 21.)

3 Vgl. ebenda, S. 21.

4 Das soll nicht bedeuten, daß die Wagnisse nicht in bekannter Weise wirksam werden.

Diese Bemerkungen beseitigen nicht jegliche Aussagefähigkeit des genannten Verfahrens, sie führen nur zu einer Relativierung und der Erkenntnis, daß die Wagnisstatistik nicht allein zur Bestimmung der kalkulatorischen Wagnisse herangezogen werden sollte, sondern durch die übrigen Verfahren sinnvoll ergänzt werden muß.

Da bei der Ermittlung der kalkulatorischen Wagnisse aufgrund externer Daten der spezifische Charakter der Wagnisse als einem Handlungsmerkmal verlorengelassen, kann diesem Verfahren nur eine Hilfsfunktion zugebilligt werden. Diese Daten können eine wesentliche Grundlage der subjektiven Schätzung bilden, indem sie zumindest ungefähr Anhaltspunkte für die Bemessung der kalkulatorischen Wagnisse geben.

Zusammenfassend ist daher bei der Ermittlung eine abgewogene Ergänzung von Wagnisstatistik und freier Schätzung zu befürworten. Die Wagnisstatistik bietet dabei eine wesentliche Erkenntnis gerade über die Verhältnisse der Vergangenheit, die subjektive Schätzung ermöglicht die Aktualisierung durch Berücksichtigung eingetretener oder erwarteter Veränderungen.

Die Grenzen der Exaktheit aller angeführten Verfahren mögen in einigen Fällen auch dazu führen, daß überhaupt keine sinnvolle kalkulatorische Wagnisziffer ermittelt werden kann (z.B. beim Katastrophewagnis). Dies kann dazu Anlaß geben, auf den Ansatz dieser Wagniskosten in der Kostenrechnung völlig zu verzichten. In diesen Fällen sind im ermittelten Gewinn Wagniskosten enthalten. Diese Erscheinung ist aber wohl gemerkt allein eine Frage der Verifikation

und kein Argument, die Berechenbarkeit als ein theoretisches Merkmal des Kostenbegriffes zu verstehen.

e) Die Notwendigkeit der Kontrolle
der Wagniskostensätze

Die Eigenschaft der kalkulatorischen Wagniskosten als eine Größe, die nicht einfach gemessen werden kann, sondern geschätzt werden muß, macht eine sorgfältige und ständige Überprüfung notwendig. Neben den ex-ante Überlegungen, die eine frühzeitige Berücksichtigung eingetretener oder zu erwartender Änderungen der Wagniskosten ermöglichen sollen, sind laufend ex-post die Abweichungen der effektiven Wagnisverluste von den kalkulatorischen Wagniskosten zu kontrollieren.

Diese Analysen haben die Aufgabe zu klären, ob die beobachtete Abweichung, sofern eine solche überhaupt vorliegt, nur zufallsbedingt ist, oder ob sich darin eine wesentliche Änderung der zugrunde liegenden Faktoren ausdrückt. Dabei sind natürlich niemals völlig eindeutige Aussagen möglich, sondern nur Aussagen mit einem bestimmten Wahrscheinlichkeitsgehalt. Legt die Abweichungsanalyse nahe, daß die beobachtete Differenz zwischen effektivem und kalkulatorischem Wagnis mit hoher Wahrscheinlichkeit nur zufällig ist, so kann dieses Ergebnis als eine Bestätigung der Richtigkeit des geschätzten Wagnissatzes verstanden werden. Umgekehrt wird eine Abweichung, die - in der Sprache der Statistik - einen signifikanten oder hoch signifikanten Unterschied erkennen läßt, die Unternehmung veranlassen, den Wagnissatz zu ändern und/oder die möglichen Gründe für diese Abweichung zu untersuchen.

Soweit es sich bei den Beobachtungen um Massenerscheinungen handelt, erscheint unter Umständen die Anwendung statistischer Verfahren bedenkenswert.¹

3. Spezifische Probleme des Ansatzes kalkulatorischer Wagnisse bei einzelnen Wagnisarten

a) Das Anlagenwagnis

(1) Das Schadenswagnis

In dem sogenannten Schadenswagnis der Anlagen werden jene Gefahren zusammengefaßt, welche die Lebensdauer der betrieblichen Anlagen neben dem normalen ruhenden und technischen Verschleiß sowie der wirtschaftlichen Überholung beeinflussen. So schwankt die Qualität der angeschafften Maschinen in der Regel um eine qualitative Norm. Diese unterschiedliche Beschaffenheit an und für sich gleichartiger Maschinen führt auch bei völlig gleicher Behandlung und Inanspruchnahme dazu, daß die Lebensdauer der Aggregate bzw. die notwendigen Reparaturaufwendungen unterschiedlich ausfallen. Während einige Anlagen durch Bruch oder Materialfehler ungewöhnlich früh aus dem Betrieb ausscheiden, weisen andere Maschinen aufgrund ihrer hohen Qualität eine außergewöhnlich lange Lebensdauer auf. Hinzu kommt, daß die Behandlung der Maschinen nicht immer völlig gleichartig ist, sondern mehr oder weniger schwankt. Eine unsachgemäße Behandlung wird immer wieder zum frühzeitigen Ausscheiden einzelner Aggregate führen. Schließlich sei auf die Gefahren hingewiesen, die den Maschinen durch Katastrophen kleineren oder größeren Umfanges laufend drohen.

¹ Siehe C. Lorenz, Betriebswirtschaftsstatistik, Berlin 1960, S. 191ff.

Werden nun die kalkulatorischen Abschreibungen in der Weise bemessen, daß die genannten Faktoren unberücksichtigt bleiben, so ergibt sich die Notwendigkeit, diese als kalkulatorisches Wagnis gesondert zu verrechnen. Die gesamten periodischen Kosten einer Anlage setzen sich dann aus den kalkulatorischen Abschreibungen und einer bestimmten kalkulatorischen Wagnisquote zusammen.

Die Trennung zwischen diesen beiden kalkulatorischen Kostenarten ist indes nur schwer und nicht ohne eine gewisse Willkür zu ziehen. Es scheint daher sinnvoller zu sein, die kalkulatorischen Abschreibungen sogleich in der Weise zu bestimmen, daß sie auch das kalkulatorische Wagnis beinhalten. Auch bei diesem Vorgehen muß in der Klasse 2 ein Konto "Effektive Wagnisverluste und -gewinne" geführt werden. Auf diesem Konto werden die jeweiligen Wagnisverluste bzw. -gewinne verbucht, die durch die genannten Faktoren bedingt sind. Sofern die kalkulatorischen Abschreibungen das kalkulatorische Wagnis richtig erfassen, wird der Saldo dieses Kontos im Zeitablauf den Wert Null annehmen oder um Null schwanken. Weisen die effektiven Wagnisverluste darauf hin, daß das kalkulatorische Wagnis über- oder unterschätzt wurde, so werden die kalkulatorischen Abschreibungen entsprechend korrigiert.

(2) Exkurs: Das sogenannte Abschreibungswagnis

Neben dem eben beschriebenen Schadenswagnis wird in der Literatur¹ wie auch in einigen obrigkeitlichen

¹ Siehe z.B. K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 328f.; K.F. Bussmann, a.a.O., S. 38; O. Schulz-Mehrin, a.a.O., S. 9f.; M. Schneider, a.a.O., S. 61ff.

Bestimmungen¹ auch für das sogenannte Abschreibungswagnis eine Verrechnung als kalkulatorisches Wagnis gefordert. Das Abschreibungswagnis wird dabei als "Korrekturposten für Lebensdauerfehlschätzungen"² verstanden. Andere Autoren lehnen den Ansatz von Abschreibungswagniskosten ausdrücklich ab.³

Die das Abschreibungswagnis bedingenden Faktoren sind insbesondere der technische Fortschritt und die Entwicklungen auf dem Absatzmarkt. Die mutmaßliche Entwicklung dieser Größen wird bei der Ermittlung der Nutzungsdauer einer Anlage geschätzt. Je nach Verlauf der tatsächlichen Entwicklung ergibt sich demnach ein richtiger bzw. ein zu hoher oder zu niedriger Ansatz der Abschreibungen.

Den technischen Fortschritt und die Entwicklung auf dem Absatzmarkt haben wir an früherer Stelle als die wesentlichen Veränderungen gekennzeichnet, denen sich die Unternehmung gegenübersteht. Eine irgendwie geartete Gesetzmäßigkeit konnte nicht festgestellt werden. Diese Veränderungen sind vielmehr ihrer Natur und jeweiligen Ausprägung nach einmalig. Eine Verrechnung der Abschreibungsdifferenzen als kalkulatorisches Wagnis ist daher grundsätzlich abzulehnen. Sie würde dazu führen, daß künftige Perioden durch frühere Fehlentscheidungen belastet würden, und könnte u.U. Anlaß zu erneuten Fehlentscheidungen sein.

1 So z.B. die KR Regeln und die KRRMe.

2 K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 328.

3 Siehe E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 242; derselbe, Das Anlagenwagnis in der Kostenrechnung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2. Jg. (1949), S. 135; K. Klinger, a.a.O., S. 40f.

Es sei jedoch noch kurz auf die Frage eingegangen, wie Fehlschätzungen der Nutzungsdauer in den kalkulatorischen Abschreibungen berücksichtigt werden können. Betrachten wir etwa den Fall, daß die Nutzungsdauer einer maschinellen Anlage zu kurz geschätzt worden ist. Die ursprünglich auf zehn Jahre geschätzte Nutzungsdauer stellt sich am Ende des fünften Jahres aufgrund des inzwischen eingetretenen bzw. erwarteten technischen Fortschrittes als zu lange heraus. Die zu diesem Zeitpunkt richtige Schätzung ergibt nur eine Restnutzungsdauer von drei statt der ursprünglich geschätzten fünf Jahre.

Diese neuen Erkenntnisse lassen sich durch eines der folgenden Verfahren in den Abschreibungen berücksichtigen:¹

1. Die Abschreibung wird in der Weise geändert, daß der zum Zeitpunkt der Erkenntnis der Fehlschätzung vorhandene Restbuchwert in der verbleibenden Nutzungszeit auf Null abgeschrieben wird.
2. Es wird in der gleichen Weise wie bisher abgeschrieben. Der zu erwartende Restbuchwert wird entweder sogleich oder beim Ausscheiden der Maschine in das neutrale Ergebnis verbucht.²
3. Die Abschreibung wird in der Weise geändert, daß sie derjenigen entspricht, die gewählt worden wäre, wenn bereits zu Anfang die richtige Lebensdauer erkannt worden wäre. Die zu erwartende Unterabschreibung wird entweder sogleich oder abschließend in das neutrale Ergebnis verbucht.

1 Siehe hierzu W. Lücke, Fehlschätzungen der Nutzungsdauer in der kalkulatorischen Abschreibung, in: Kostenrechnungs-Praxis, Zeitschrift für Betriebsabrechnung, Kostenrechnung und -planung, Jg. 1957, S. 65f. Der Einfachheit halber sei lineare Abschreibung nach der Zeit und ein Restverkaufserlös beim Ausscheiden der Anlage in Höhe von Null angenommen.

2 Die Verbuchung in das neutrale Ergebnis ist im Rahmen der kalkulatorischen Rechnung natürlich nicht unbedingt erforderlich.

Das letzte Verfahren ist sicherlich die methodisch befriedigendste Lösung, führt sie doch zumindest in den verbleibenden Perioden zum Ansatz der richtigen Abschreibungen. Sie weist jedoch den Nachteil auf, daß die Periodenergebnisse nicht mehr ohne weiteres vergleichbar sind. Soweit der unmittelbaren Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse sehr große Bedeutung beigemessen wird, empfiehlt sich daher die zweite Methode. Das erste Verfahren ist weder methodisch richtig, noch gewährleistet es die Vergleichbarkeit. Als einziger Vorteil wäre vielleicht zu nennen, daß hier der gesamte Anschaffungsbetrag auch kalkulatorisch verrechnet wird. Dies geschieht dadurch, daß man einen Fehler der Vergangenheit durch einen erneuten Fehler in der Zukunft korrigiert. Diese Tatsache läßt indes die Anwendung dieses Verfahrens kaum als sinnvoll erscheinen.

Soweit Abschreibungswagnisse kalkulatorisch verrechnet werden, basiert die Berechnung der Wagnisquote meist auf den entstehenden Abschreibungsdifferenzen.¹ Darunter sind die zuviel oder zuwenig verrechneten Abschreibungsbeträge zu verstehen. Aus den oben bereits genannten Gründen ist dieses Vorgehen abzulehnen. Dies bedeutet jedoch nicht, daß den Anschaffungsausgaben, die nicht kalkulatorisch abgeschrieben, sondern in das neutrale Ergebnis verbucht werden, kein Kostencharakter beigemessen wird. Der Kostencharakter dieser Ausgaben ist unbestritten. Unmöglich ist dagegen die periodengerechte Zuteilung. Die Verbuchung der Abschreibungsdifferenz in das neutrale Ergebnis, sei es durch sofortige oder abschließende Verrechnung², ist vielmehr als eine

¹ Siehe E. Kosiol, Anlagenrechnung, Theorie und Praxis der Abschreibungen, Wiesbaden 1955, S. 201ff.; E. Fischer, Das Abschreibungswagnis in der Preiskalkulation, in: Der Betrieb, 9. Jg. (1956), S. 405f.

² Vgl. E. Kosiol, Anlagenrechnung, a.a.O., S. 203.

Nachverrechnung von Kosten zu verstehen. Die negative Abschreibungsdifferenz bei ursprünglich zu hoher Abschreibung stellt dagegen eine Rückverrechnung der in den ersten Perioden zu hoch angesetzten Kosten dar.

Wenn auch die Verrechnung der Abschreibungswagniskosten als kalkulatorische Wagniskosten grundsätzlich abgelehnt wird, so bleibt doch noch zu fragen, ob und wenn ja, wie die Vorgehensweise eines Betriebes, der solche ansetzt, zu erklären ist. Anders ausgedrückt: Läßt sich der Ansatz kalkulatorischer Abschreibungswagnisse durch eine bestimmte Hypothese rechtfertigen? Eine solche Hypothese läßt sich ohne weiteres aufstellen. Sie unterstellt, daß auch für die das Abschreibungswagnis bedingenden Faktoren eine Gesetzmäßigkeit vorliegt, die so geartet ist, wie wir es für den Ansatz kalkulatorischer Wagnisse gefordert haben. Es handelt sich hierbei um eine zweckbedingte Hypothese. Der Ansatz kalkulatorischer Abschreibungswagnisse verfolgt hier das Ziel, tatsächlich alle Ausgaben für Anlagen kalkulatorisch zu verrechnen, wobei bewußt ein Fehler in Kauf genommen wird.

Der durch diese Hypothesen in Kauf genommene Fehler kann in bestimmten Fällen durchaus vertretbar sein. So wird sich der technische Fortschritt insbesondere bei relativ ausgereiften Anlagen häufig ziemlich gleichmäßig vollziehen. Hinzu kommt, daß psychologische Momente auf einen Ausgleich der durch Fehlschätzung bedingten Abschreibungsdifferenzen hinwirken. Eine unerwartet ungünstige Entwicklung in der Vergangenheit wird den Unternehmer unter Umständen veranlassen, die Zukunft zu pessimistisch zu beurteilen. Umgekehrt mag die Beurteilung der Zukunft aufgrund einer zurückliegenden günstigen Entwicklung zu optimistisch sein. Diese und andere Faktoren können dazu führen, daß die kalkulatorische Wagnisquote für Abschreibungen eine im Zeitablauf

annähernd gleichmäßige Verteilung der Abschreibungs-
differenzen darstellt.

Zusammenfassend ist zum Abschreibungswagnis zu sagen,
daß die bedingenden Faktoren grundsätzlich nicht
den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten zu erlauben
scheinen. Soweit trotzdem ein kalkulatorisches Ab-
schreibungswagnis angesetzt wird, liegt diesem Vor-
gehen eine zweckbedingte Hypothese zugrunde.

b) Das Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis

Das Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis beruht, wie
an anderer Stelle ausgeführt¹, auf den tatsäch-
lichen Aufwendungen für Ausschuß und Nacharbeit.
Die von M. Schneider² vorgetragene Auffassung,
auch der durch den Ausschußanfall entgangene Gewinn
sei als Kosten anzusehen, ist abzulehnen.

M. Schneider erläutert sein Vorhaben an einem Bei-
spiel: Der Preis eines Erzeugnisses betrage DM 100,- ,
die Kosten seien DM 70,-; für Fehlstücke wird ein
Schrotterlös von DM 10,- erlöst. Da üblicherweise
der Schrotterlös von den Wagnisaufwendungen abge-
setzt wird, ergibt sich ein tatsächlicher Wagnis-
verlust von DM 60,-. Nach Auffassung von M. Schneider
beträgt der Wagnisverlust DM 90,-, nämlich die Dif-
ferenz von erzielbarem Preis und Schrotterlös.

Dagegen läßt sich einmal einwenden, daß dadurch die
Kosten von den erzielten oder erzielbaren Preisen
abhängig gemacht werden. Weiterhin müßte bei einem
mehrstufigen Produktionsprozeß in all den Fällen,

1 Siehe S. 138.

2 Siehe M. Schneider, a.a.O., S. 65.

in denen der Ausschuß bereits auf einer frühen Produktionsstufe anfällt, ein anteiliger Gewinnentgang berechnet werden, was auf unüberwindliche Schwierigkeiten stößt. Vor allem aber stellt der entgangene Gewinn deshalb keine Kosten dar, da ihm die Merkmale des Kostenbegriffes (betriebliche Entgelte) fehlen.

Es soll nicht bestritten werden, daß z.B. bei einem Wirtschaftlichkeitsvergleich zweier Verfahren mit unterschiedlichen Ausschußquoten auch die Erlöse beachtet werden müssen. Die "entgangenen Gewinne" des Verfahrens I stellen dabei jedoch Erlöse des Verfahrens II dar und keine Kosten des Verfahrens I.

Der Ansatz kalkulatorischer Ausschuß- oder Mehrkostenwagnisse erfordert eine weitgehende Differenzierung der Wagnissätze. Ein einziger Wagnissatz kann nur dann angewendet werden, wenn weitgehend einheitliche Erzeugnisse in einheitlichen Verfahren gefertigt werden. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so müssen nach Erzeugnisgruppen oder Auftragskategorien sowie nach Fertigungsverfahren differenzierte Wagnissätze ermittelt und verrechnet werden.

Während auf die Notwendigkeit, unterschiedliche Wagnissätze für verschiedene Erzeugnisgruppen zu bilden, in der Literatur vereinzelt hingewiesen wird,¹ findet sich kein Hinweis darauf, daß die kalkulatorischen Wagnissätze auch den funktionalen Zusammenhängen zwischen Beschäftigung und Ausschuß

¹ Siehe G. Krüger, Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt/Main 1959, S. 53; H. Schönnenbeck, Risiko und Kostenplanung, in: Der Betrieb, 13. Jg. (1960), S. 244; M. Schneider, a.a.O., S. 65.

Rechnung tragen müßten. Einzelne Anpassungsarten, wie z.B. die zeitliche Anpassung durch Überstunden sowie die intensitätsmäßige Anpassung, werden ja gerade durch ihren spezifischen (kalkulatorischen) Ausschußanteil gekennzeichnet.

Die für eine bestimmte Ausbringungsmenge bei einer bestimmten Anpassungsweise anfallenden Mehrkosten sind in der Regel nicht völlig konstant, sondern weisen den schwankungsartigen Charakter auf, der für den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten typisch ist. Dagegen ist es abzulehnen, die durch die unterschiedlichen Anpassungsweisen als solche bedingten Mehrkosten ebenfalls als zufallsbedingte Schwankungen zu verstehen und in einem einheitlichen Wagnissatz zu egalisieren. Die Wahl einer bestimmten Anpassungsart oder deren Veränderung stellt eine unternehmerische Entscheidung dar und sollte in keinster Weise zufällig sein.

Sofern also ein Betrieb sich häufiger durch die genannten Anpassungsarten an Beschäftigungsänderungen "anpaßt", erscheint es sinnvoll, im Interesse einer aussagefähigen Kostenrechnung auch mit nach Anpassungsarten differenzierten Wagnissätzen zu arbeiten. Bei der praktischen Durchführung wird dabei sicherlich eine nicht vermeidbare Ungenauigkeit in Kauf zu nehmen sein. Eine sehr weitgehende Differenzierung nach Beschäftigungsgraden wird sich schon aus Gründen der Wirtschaftlichkeit verbieten. Denkbar und sinnvoll erscheint es jedoch, einzelne Stufen innerhalb der Anpassungsarten zu bilden, in denen jeweils mit einem repräsentativen Wagnissatz gerechnet wird.

c) Das Gewährleistungswagnis

Das Gewährleistungswagnis ist bezüglich seiner Ursachen mit dem Ausschuß- oder Mehrkostenwagnis weitgehend identisch. Während das Mehrkostenwagnis alle innerhalb des Betriebes erkannten Fehlleistungen aufnimmt, umfaßt das Gewährleistungswagnis alle diejenigen Verpflichtungen, die aus der mangelhaften Qualität ausgelieferter Erzeugnisse herrühren. Die Verpflichtung zur Nacharbeit, Ersatzlieferung einwandfreier Produkte oder Minderung des Kaufpreises¹ kann entweder aus gesetzlichen Vorschriften, vertraglichen Zusicherungen oder auch aus wirtschaftlicher Notwendigkeit angesichts der Wettbewerbssituation herrühren.

Die Bestimmung des kalkulatorischen Wagnissatzes wird allgemein als relativ einfach angesehen; weshalb selbst kleinere und mittlere Betriebe kalkulatorische Gewährleistungswagnisse verrechnen.² Der Grund für die weitgehende Verbreitung liegt wahrscheinlich auch darin, daß Gewährleistungsrückstellungen steuerlich zulässig sind und dafür bereits eine Wagnisstatistik erforderlich ist.

Der Eintritt von Gewährleistungsansprüchen zeigt sich in der Regel erst eine gewisse Zeit nach der Auslieferung. Durch den Ansatz kalkulatorischer Wagnissätze werden die zu erwartenden Mehrkosten bereits in der Verkaufsperiode berücksichtigt und außerdem ihres zufälligen Charakters entkleidet.

¹ Die Preisnachlässe stellen keine Kosten sondern Erlösminderungen dar. Theoretisch exakt wäre es daher sowohl ein kalkulatorisches Kostenwagnis als auch ein Erlösminderungswagnis zu führen. Aus praktischen Überlegungen heraus kann jedoch darauf verzichtet werden.

² Vgl. M. Schneider, a.a.O., S. 67f.

Um zu einem richtigen Ansatz der kalkulatorischen Wagniskosten zu gelangen, ist bei der Berechnung der Wagnissätze mit Hilfe einer Wagnisstatistik sowie bei der Kontrolle ein time-lag zwischen dem Beobachtungszeitpunkt der Bezugsgröße und dem Eintritt der Garantieansprüche zu berücksichtigen.¹ Sofern diese Notwendigkeit nicht beachtet wird, werden die effektiven Wagnisverluste bei Änderungen der Absatzverhältnisse (unterschiedliche Absatzmengen in den einzelnen Perioden) zu falschen Bezugsgrößen ins Verhältnis gesetzt und ergeben daher falsche Wagnissätze. Das Problem mildert sich natürlich in dem Maße, wie immer längere Zeiträume in die Betrachtung einbezogen werden. Ein gewisser Überhang bleibt jedoch auch hier in jedem Fall bestehen.

Insbesondere zur laufenden Kontrolle der Wagnissätze ist es daher erforderlich, die Zeitdifferenz zwischen dem Retoureneingang und der Auslieferung später beanstandeter Warenposten zu beachten. Dies geschieht am besten dadurch, daß eine durchschnittliche, repräsentative Zeitdifferenz durch Beobachtung festgelegt wird. Die effektiven Wagnisaufwendungen einer Periode werden danach zu der Bezugsgröße (Herstellkosten oder Umsatz) ins Verhältnis gesetzt, die dem ermittelten time-lag entspricht. Bei einer durchschnittlichen Zeitdifferenz von drei Monaten sind also z.B. die Retouren des Monats August auf die Herstellkosten des Monats Mai zu beziehen.

d) Das Vertriebs- oder Zahlungswagnis

Das Vertriebs- oder Zahlungswagnis umfaßt die Verlust-

¹ Siehe hierzu M.R. Lehmann, Industriekalkulation, 5. Aufl., Essen 1964, S. 350ff.; W. Everling, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Stuttgart 1965, S. 34f.

gefahren durch Ausfälle bei Debitoren.¹ Das kalkulatorische Zahlungswagnis als ein Erlösminderungswagnis stellt einmal eine kalkulatorische Art der Delkrederewertberichtigung dar und fängt andererseits die zufallsbedingten Schwankungen der tatsächlichen Zahlungsausfälle auf.

Das kalkulatorische Zahlungswagnis wird im Zeitablauf nur unter bestimmten Umständen konstant sein. Insbesondere die Konjunkturveränderungen sind von weitreichender Bedeutung für die Größe des anzusetzenden Wagnissatzes. In konjunkturellen Krisen werden normalerweise die Zahlungsausfälle merklich zunehmen. Die durch konjunkturelle Änderungen bedingten Veränderungen der effektiven Wagnisverluste dürfen jedoch nicht in einem einheitlichen Wagnissatz zusammengefaßt werden. Der kalkulatorische Wagnissatz ist vielmehr entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung zeitlich zu differenzieren. Der in Zeiten einer konjunkturellen Krise zu wählende Wagnissatz wird in der Regel höher liegen müssen als der Wagnissatz im Falle eines konjunkturellen Hochs. Soweit der kalkulatorische Wagnissatz mit Hilfe einer Wagnisstatistik ermittelt wird, muß "die Reagibilität der Verluste hinsichtlich des Beobachtungszeitraumes berücksichtigt werden."²

Neben dieser zeitlichen Differenzierung der Wagnissätze bietet sich unter Umständen auch eine objektbezogene Differenzierung nach Kundenkreisen an.

1 Die Einbeziehung von Währungseinbußen in das kalkulatorische Vertriebswagnis, wie sie z.B. die KRRMe vorsehen, ist nach Ansicht des Verfassers nicht sinnvoll, da es sich hierbei um typische, singulare Erscheinungen handelt (Wagniskosten im weiteren Sinne). Siehe auch M. Schneider, a.a.O., S. 70.

2 Ebenda, S. 71.

Beliefert eine Industrieunternehmung z.B. verschiedene Gruppen von Abnehmern, so lassen sich sicherlich vielfach beachtenswerte Unterschiede in den durchschnittlichen Zahlungsausfällen feststellen. Die Abnehmer könnten etwa in folgende Gruppen aufgeteilt werden: Großhändler, Einzelhändler, Endverbraucher oder aber inländische und ausländische Abnehmer.

Die bei diesen Gruppen zu beobachtenden Unterschiede in den Forderungsausfällen werden in der Regel nicht nur auf fundamentale Eigenheiten in der Zahlungsmoral zurückzuführen sein. Wesentlicher erscheint auch der Gesichtspunkt, daß die von der Unternehmung vorgenommene Prüfung der Bonität in den einzelnen Abnehmergruppen unterschiedlich ist. Der Grund dafür ist einmal in den Schwierigkeiten der Kreditwürdigkeitsprüfung, z.B. bei ausländischen Abnehmern, aber auch in wirtschaftlichen Überlegungen über einen sinnvollen Umfang dieser Prüfungen zu suchen. So wird eine eingehende Untersuchung der Kreditwürdigkeit bei einem Großabnehmer (Großhändler) in der Regel angemessen sein; bei der Vielzahl von Abnehmern kleinerer Mengen verbietet sie sich jedoch aus wirtschaftlichen Gründen. Diese Überlegungen weisen wiederum auf den schon früher betonten Charakter der kalkulatorischen Wagnisse als spezifische Handlungsmerkmale hin.

e) Exkurs: Das Problem der Entwicklungskosten

Untersucht man die betriebliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, so stellt man fest, daß auch hier in unregelmäßiger und nicht festzulegender Weise Projekte zum Erfolg führen bzw. scheitern oder

wenigstens keinen direkt erkennbaren und verwertbaren Nutzen darstellen. Es scheint hier also ein vergleichbarer Tatbestand wie etwa beim Ausschlußwagnis vorzuliegen. Damit bietet sich auch hier die Erfassung und Verrechnung des Entwicklungswagnisses als kalkulatorisches Wagnis an.

So wird auch in der Literatur das Entwicklungswagnis zu den sogenannten Einzelwagnissen gerechnet und entsprechend kalkulatorisch verrechnet.¹ Auch die KRRMe erwähnen das Entwicklungswagnis als kalkulatorisch zu verrechnendes Einzelwagnis. Bezüglich der Erfassung der effektiven Aufwendungen für erfolglose Entwicklungen und ihrer Verrechnung als kalkulatorisches Wagnis tauchen nun spezifische Probleme auf. Einmal erstrecken sich Entwicklungsprojekte meist über mehrere Abrechnungsperioden, so daß die effektiven Aufwendungen für fehlgeschlagene Entwicklungen nicht aus der Klasse 4 zu lösen und nach Klasse 2 zu buchen sind. Zum anderen ist die Frage, ob eine Entwicklung tatsächlich erfolglos verlaufen ist, nur selten eindeutig zu beantworten. In der Regel birgt auch ein "erfolglos" verlaufenes Entwicklungsprojekt einen gewissen Nutzen ist sich.

Außerdem ergibt sich die Grundfrage, ob die Entwicklungskosten "verrechnet werden sollen, wenn sie anfallen, oder erst dann, wenn der entwickelte Kostenträger oder das entwickelte Verfahren vollendet ist, die Fertigung entsprechend läuft und die Kostenträger nunmehr in den Gebrauch der Entwicklung kommen."²

¹ Siehe z.B. K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 331f.; K.F. Bussmann, a.a.O., S. 40f.; M. Schneider, a.a.O., S. 68ff. und S. 93ff.; H. Funke, a.a.O., S. 135; O. Schulz-Mehrin, a.a.O., S. 53f.

² K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 332.

Während K.F. Bussmann¹ der ersten Lösung zuzuneigen scheint, befürwortet K. Mellerowicz² das zweite Vorgehen.

Bevor auf diese Probleme eingegangen wird, soll zunächst jedoch die grundlegende Frage erörtert werden, ob der Bereich der betrieblichen Entwicklungstätigkeit und die damit verbundenen Ausgaben bzw. Aufwendungen tatsächlich die Merkmale aufweisen, die wir als wesentlich für den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten erkannt haben. Gehen also die laufenden Fehlschläge bei der Entwicklungstätigkeit ebenso wie das Ausschußwagnis auf den schwankenden Einfluß gewisser Faktoren zurück, die ihrer Natur nach entweder konstant sind oder doch einer bestimmten Gesetzmäßigkeit unterliegen? Diese Frage muß offensichtlich verneint werden. Eine Gesetzmäßigkeit in der Relation der gescheiterten und der erfolgreichen Entwicklungstätigkeiten durch die die Entwicklungstätigkeit als ganzes oder bestimmte Verfahren gekennzeichnet werden könnten, widerspricht dem elementaren Charakter dieser unternehmerischen Funktion. Dies ist vor allem dadurch bedingt, daß sich die Entwicklungsarbeiten laufend auf neue Aufgaben erstrecken. "Da Wissen nur einmal gewonnen wird (dann steht es für immer zur Verfügung), erfolgt jeder Produktionsvorgang unter anderen Bedingungen."³

Da also die Merkmale der kalkulatorischen Wagnisse auf die Ausgaben für Entwicklungen nicht zutreffen, ist ihre Verrechnung als kalkulatorisches Wagnis abzulehnen. Es sei jedoch noch kurz auf die von

¹ Siehe K.F. Bussmann, a.a.O., S. 40f.; vgl. auch M. Schneider, a.a.O., S. 93f.

² Siehe K. Mellerowicz, Kösten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, S. 332ff.; vgl. auch H. Funke, a.a.O., S. 135; J. Mühlenfeld, a.a.O., S. 7.

³ G. Schätzle, a.a.O., S. 80.

K. Mellerowicz aufgeworfene Frage eingegangen, ob die Entwicklungskosten im Zeitpunkt ihres Anfallens oder erst nach Beendigung eines Projektes verrechnet werden sollen.

Bei der Verrechnung der Entwicklungskosten nach erfolgreichem Abschluß kommt das Wesen der Entwicklungstätigkeit als innerbetriebliche Leistung klar zum Ausdruck. Die laufenden Aufwendungen für ein bestimmtes Projekt werden auf dem Konto 266 "Entwicklungs- und Versuchsarbeiten" zeitlich abgegrenzt und gesammelt.¹ Ist eine Entwicklung erfolgreich abgeschlossen, werden die in der Klasse 2 aktivierten Kosten der innerbetrieblichen Leistungen auf die Absatzerzeugnisse im Wege der Abschreibung anteilig verteilt. Im Augenblick des erfolgreichen Abschlusses "kaufen" also praktisch die verwertenden Bereiche, insbesondere Produktion und Absatz, vom Entwicklungsbereich das entwickelte Projekt zu dessen Herstellkosten. Dieser Kaufpreis geht anschließend als primäre Kostenart in die Kostenrechnung ein. Erfolgreicher Entwicklungsaufwand geht demgegenüber in das neutrale Ergebnis.

Problematisch bei diesem Vorgehen ist die Differenzierung zwischen erfolgreichen und mißlungenen Ent-

¹ Zur periodischen Ansammlung der Entwicklungskosten eines Projektes ist es oft angebracht, ein Kostenträgerkonto in der Klasse 7 einzuschalten und erst dessen Saldo nach Klasse 2 zu übertragen (Buchung: per Klasse 2 an Klasse 7). "Die Gutschriften auf den Kostenträgerkonten sind als rechnungsmäßiger Ertrag der innerbetrieblichen Leistungen anzusehen, der an die Stelle von Verkaufserlösen tritt. Neben den Herstellkonten in Klasse 7, welche die Belastungen aufnehmen, werden daher of besondere Ertragskonten in Klasse 8 geführt, auf denen die Habenbuchungen für die Übertragung nach den Klassen 0 oder 2 erscheinen." (E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 358.)

wicklungen. Wie bereits erwähnt, ist es nur in den seltensten Fällen eindeutig, daß ein Entwicklungsprojekt ohne jeden Wert für die Unternehmung ist. Die Erkenntnis aus einem gescheiterten Projekt, daß z.B. ein bestimmter Weg nicht zum gewünschten Erfolg führt, wird in vielen Fällen auch für andere Vorhaben einen Erkenntniswert darstellen und, was wesentlich ist, die Herstellkosten dort und damit deren "Preis" unter Umständen erheblich verringern. Der Versuch, auch die Aufwendungen fehlgeschlagener Entwicklungen den erfolgreichen zuzurechnen, stößt auf unüberwindliche Schwierigkeiten und ist nicht ohne größte Willkür durchzuführen. Somit bleibt ein großer Teil der Entwicklungskosten von der Verrechnung auf die Kostenträger ausgeschlossen.

Um dieser Problematik zu begegnen, bietet sich das andere erwähnte Verfahren an, nämlich die Verrechnung der Entwicklungskosten im Zeitpunkt ihres Anfalls. Auch diese Vorgehensweise ist durch eine Hypothese sinnvoll zu erklären. Diese lautete bei den obigen Vorgehen: Die verwertenden Bereiche (Produktion und Absatz) zahlen einen Preis in Höhe der Herstellkosten erfolgreich abgeschlossener Entwicklungen. Hier ist die Hypothese zu setzen, die genannten Bereiche würden laufend einen Preis in Höhe der jeweiligen Entwicklungskosten entrichten. Dafür werden ihnen sämtliche Erkenntnisse zur Verfügung gestellt. Dieses Verfahren ist wesentlich einfacher und unproblematischer als das erstgenannte. Eine Durchbrechung des grundsätzlichen Verfahrens in bestimmten Fällen, z.B. gebundene Entwicklung, ist natürlich ohne weiteres möglich.

Es sei abschließend noch einmal darauf hingewiesen,

daß beide Verfahren grundsätzlich möglich sind. Das zweite Verfahren bietet jedoch gegenüber dem ersten eine Reihe abrechnungstechnischer Vorteile, die seine Anwendung als opportun erscheinen lassen können. Die Bedingungen für den Ansatz eines kalkulatorischen Entwicklungswagnisses scheinen jedoch nicht gegeben zu sein.

2. Kapitel

Probleme der buchhaltungstechnischen Abgrenzung der kalkulatorischen Wagnisse von den effektiven Wagnisverlusten

1. Grundlagen

Die Notwendigkeit, die effektiven Wagnisverluste zu erfassen, ist sowohl Vorbedingung als auch Folge des Ansatzes kalkulatorischer Wagnisse in der Kostenrechnung. Vorbedingung insoweit, als die kalkulatorischen Wagnisse mit Hilfe einer Wagnisstatistik ermittelt werden sollen. Jedoch auch bei Anwendung anderer Verfahren hat der Ansatz kalkulatorischer Wagnisse in der Kostenrechnung zur Folge, daß die Wagnisverluste in ihrer effektiven Höhe in der Buchhaltung erfaßt werden müssen, um sie, ohne die Kostenrechnung zu berühren, dem neutralen Ergebnis zuzuführen.

Es soll hier nicht auf die einzelnen technisch-organisatorischen Vorbedingungen der Erfassung der Wagnisverluste eingegangen werden.¹ Dagegen sei das grundlegende Verfahren der Verbuchung kurz dargestellt.²

Von entscheidender Bedeutung für die Rechnung mit kalkulatorischen Wagnissen in der Betriebsergebnisrechnung ist die Kontenklasse 2, die Klasse der Abgrenzungskonten. Sie bietet die Möglichkeit, die Aufwands- von der Kostenrechnung zu trennen. Die Abgrenzung der kalkulatorischen Wagnisse von den effektiven Wagnisverlusten ist die Grundvoraussetzung für die Verrech-

¹ Siehe hierzu K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, S. 322ff.; M. Schneider, a.a.O., S. 76ff.

² Siehe auch K.F. Bussmann, a.a.O., S. 93ff.; K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, S. 323; E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 232ff.; M. Schneider, a.a.O., S. 86ff.

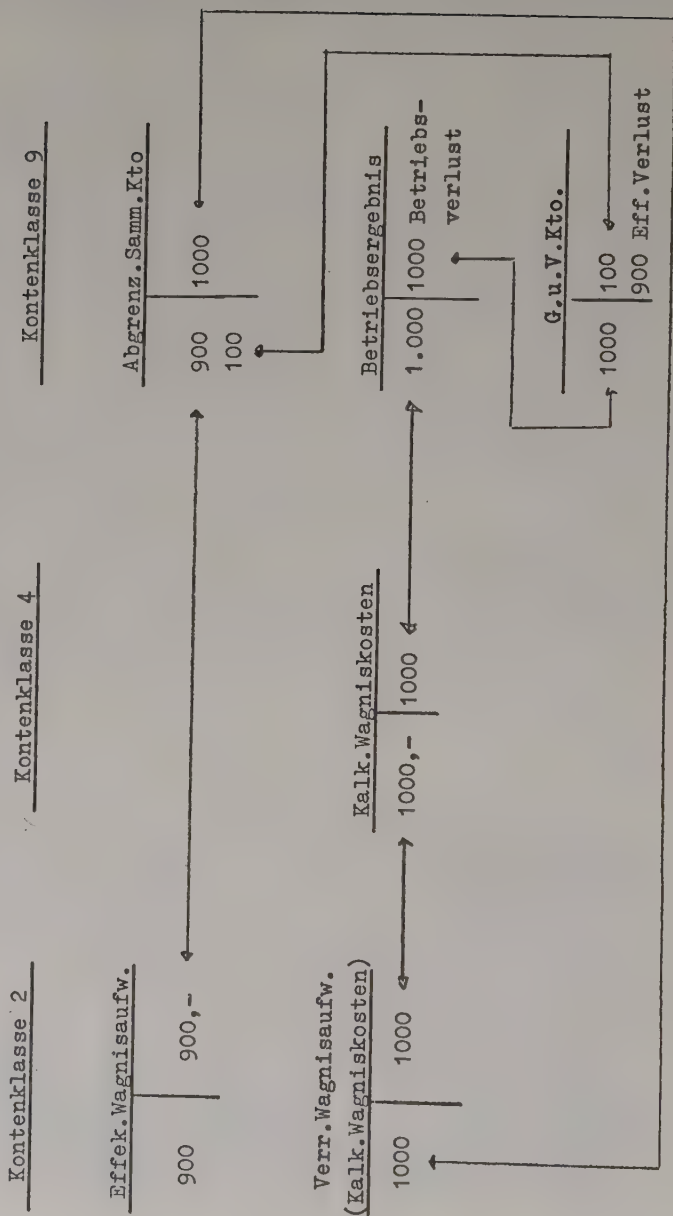
nung kalkulatorischer Wagnisse. Die Technik der Verbuchung entspricht der üblichen Behandlung der kalkulatorischen Kostenarten.

Das Grundschema der Verbuchung kalkulatorischer Wagniskosten ist: Die effektiven Aufwendungen werden der Klasse 2 belastet und von dort ins neutrale Ergebnis der Klasse 9 (Abgrenzungs-Sammel-Konto) weitergeleitet. Die effektiven Aufwendungen berühren also nicht die Kostenrechnung. Die kalkulatorischen Wagnisse werden durch die Buchung Klasse 4 (Kalkulatorische Wagnisse) an Klasse 2 (Verrechnete Wagnisaufwendungen)¹ in die Kostenrechnung eingeführt. Von der Klasse 4 gehen sie über den BAB nach Klasse 5 oder auch direkt ins Betriebsergebnis der Klasse 9. Das Konto "Verrechnete Wagnisverluste" wird ebenso wie die effektiven Aufwendungen über das Abgrenzungs-Sammel-Konto (Klasse 9) abgeschlossen, dessen Saldo wiederum in das Gewinn- und Verlustkonto verbucht wird. In der Klasse 9 ergibt sich mithin das Bild, daß auf dem Betriebsergebniskonto nur die kalkulatorischen Kosten enthalten sind. In der GuV-Rechnung erscheinen wiederum die effektiven Aufwendungen. Das Vorgehen ist in dem Buchungsbeispiel auf Seite 136 noch einmal verdeutlicht.

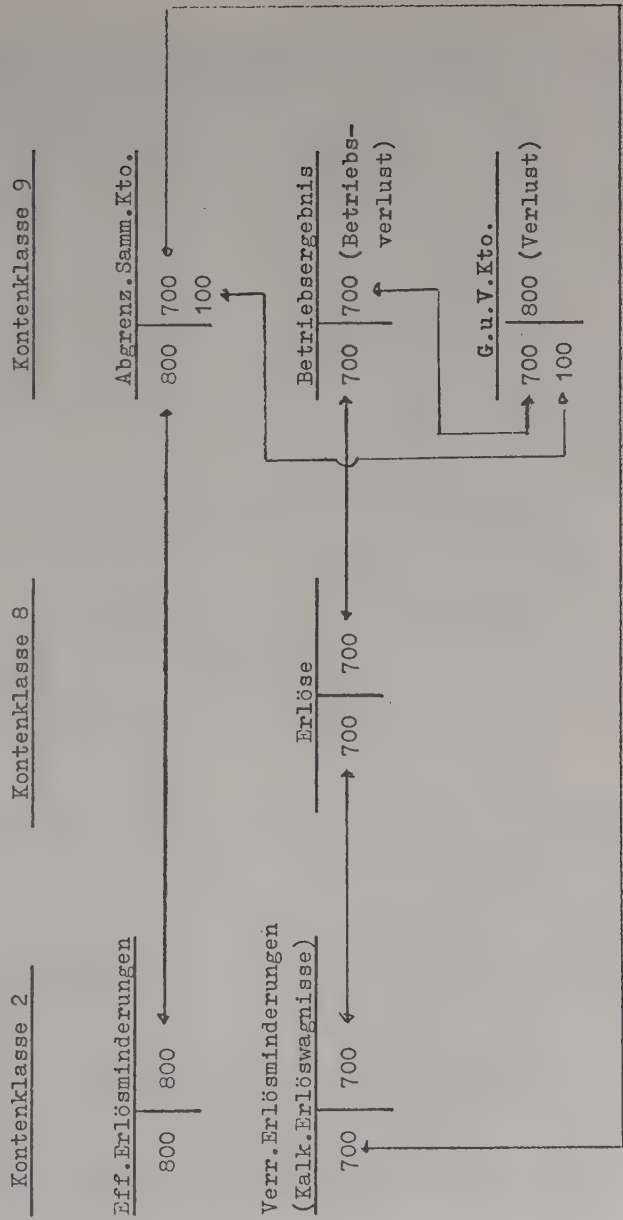
Kalkulatorische Erlöswagnisse werden im Prinzip gleich behandelt. Jedoch werden die verrechneten kalkulatorischen Erlöswagnisse nicht der Kontenklasse 4, sondern der Kontenklasse 8 belastet. Diese schließt wiederum auf das Betriebsergebniskonto ab. Siehe hierzu das Buchungsbeispiel auf Seite 137:

¹ Diese Habenbuchung gibt den verrechneten kalkulatorischen Wagnissen den Charakter rechnungsmäßiger Ausgleichserträge, die im GuV-Konto die eingeführten kalkulatorischen Wagniskosten wieder aufheben. Vgl. E. Kosiol, Artikel: Kalkulatorische Kosten, in: HdB, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Bd. II, Sp. 5382.

Buchungsschema der effektiven und kalkulatorischen Wagniskosten.



Buchungsschema der effektiven und kalkulatorischen Erlöswagnisse.



2. Probleme der Erfassung beim Ausschußwagnis

Bei den meisten Wagniskosten kann das dargestellte Verfahren, welches wir als Normalverfahren kennzeichnen können, ohne bedeutende rechnerische Komplikationen zur Anwendung gelangen. Insbesondere beim Bestände-, Anlage- und Vertriebswagnis ist das Auffangen der effektiven Wagnisverluste in der Klasse 2 vor der Kostenrechnung ohne weiteres möglich.

Wird dagegen auch das Mehrkosten- oder Ausschußwagnis als kalkulatorisches Wagnis verrechnet, so ergeben sich einige rechentechnische Besonderheiten.¹ Beim Mehrkostenwagnis handelt es sich in der Regel um:²

- a) Arbeitsausschuß durch Fehlarbeit,
- b) Nachbearbeitungsausschuß, der Mehrarbeit erforderlich macht,
- c) Werkstoffausschuß durch mangelhafte Beschaffenheit des Werkstückes, die erst bei der Be- oder Verarbeitung zutage tritt,
- d) Ausschuß infolge Bauartänderung aufgrund unvorhergesehener Änderung des Kundenauftrages.

Die diesen Ausschußarten entsprechenden Aufwendungen, nämlich Fertigungsmaterial und/oder Fertigungslohn, jeweils nebst Gemeinkosten, werden zunächst automatisch in der Klasse 4 verbucht. Die Wagnisverluste gehen damit zunächst einmal in effektiver Höhe als Kosten in die Kostenrechnung ein. Sollen jedoch kalkulatorische Wagniskosten verrechnet werden, so muß

¹ Siehe K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 329f.; K.F. Bussmann, a.a.O., S. 41ff.; M. Schneider, a.a.O., S. 88ff.

² Vgl. B. Hartmann, Die Erfassung und Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, Wiesbaden 1956, S. 19f.; siehe auch G. Krüger, Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt/Main 1959, S. 24ff.

die Klasse 4 um diese effektiven Wagnisaufwendungen bereinigt werden.

Bei den Einzelkosten (Fertigungslohn und -material) ist die Rückführung nach Klasse 2 relativ einfach. Mit Hilfe der besonders gekennzeichneten Material- und Lohnscheine können die Einzelkosten in ihrer Höhe genau erfaßt und nach Klasse 2 gebucht werden (Buchung: per effektiver Ausschuß, Klasse 2, an Fertigungslöhne/Fertigungsmaterial, Klasse 4). Es müssen jedoch auch die anteiligen angefallenen Gemeinkosten aus der Betriebsabrechnung neutralisiert werden. Dabei wird am besten in der folgenden Weise verfahren. Mit Hilfe des Gemeinkostensatzes des letzten Betriebsabrechnungsbogens (BAB) werden die den Einzelkosten anzurechnenden Gemeinkostenanteile ermittelt. Da diese von den einzelnen Kostenartenkonten der Klasse 4 nicht abgesetzt werden können, wird in dieser Kontenklasse ein Konto "Gemeinkostengutschriften für Wagnisse" geführt. Über dieses Konto werden mittels des Buchungssatzes "per Effektiver Ausschuß (Klasse 2) an Gemeinkostengutschriften für Wagnisse (Klasse 4)" die anteiligen Gemeinkosten aus der Gemeinkostenmasse gelöst. Entsprechend muß der BAB durch Subtraktion auf den einzelnen Kostenstellen um die abgebuchten Gemeinkosten bereinigt werden. Anschließend können die Fertigungsstellen mit den kalkulatorischen Ausschußwagniskosten in der bekannten Weise belastet werden.

Neben dem geschilderten Verfahren bieten auch die Methoden der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung¹ die Möglichkeit, die effektiven Ausschußaufwendungen aus der Kostenrechnung zu lösen. Zu erwähnen sind insbesondere das Kostenstellenausgleichsverfahren und das Kostenträgerverfahren. Beide Methoden erlauben

¹ Siehe hierzu P. Nowak, Artikel: Leistungsverrechnung, innerbetriebliche, in: HdB, Bd. III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 3788ff.; E. Kosiol, Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, 2., veränd. Aufl., Wiesbaden 1959.

die Rückführung der Wagnisaufwendungen aus der Klasse 6 nach Klasse 2.¹

Alle Verfahren sind nur dann genau, wenn die durch den Ausschuß verursachten Aufwendungen alle in eine Abrechnungsperiode fallen. "Andernfalls kann es, wenn z.B. über Klasse 4 abgerechnet wird, Halbfabrikate aber später bei Weiterbearbeitung zu Ausschuß werden, zu Ungenauigkeiten kommen. Erfahrungsgemäß gleichen sich aber derartige periodische Überschneidungen aus, mehr in der Serienfertigung, weniger in der Einzelfertigung."²

Bei der Ermittlung der effektiven Aufwendungen, die durch das Gewährleistungswagnis bedingt sind, ergeben sich grundsätzlich die gleichen Probleme wie beim Ausschußwagnis. Allerdings sind die Verhältnisse insofern einfacher gelagert, als die notwendigen Nacharbeiten von vornherein als Wagniskosten bekannt sind. Sie können daher auch sofort als solche gekennzeichnet und erfaßt werden.

¹ Siehe H. Funke - K. Mellerowicz - H.G. Abromeit, Grundfragen und Technik der Betriebsabrechnung, Freiburg/Breisgau 1962, S. 26ff.

² K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1, a.a.O., S. 330.

SCHLUSS

Der Verfasser hatte sich in dieser Untersuchung die Aufgabe gestellt, einmal die in der Literatur vertretenen Auffassungen zum Begriff der kalkulatorischen Wagnisse einer kritischen Würdigung zu unterziehen, zum anderen zu versuchen, einige wesentliche Probleme, die sich aus dem Ansatz kalkulatorischer Wagnisse in der kurzfristigen Unternehmungsrechnung ergeben, einer Lösung näherzubringen. Die wichtigsten Ergebnisse seien im folgenden kurz zusammengefaßt.

Die Auseinandersetzung mit den in der Literatur vorzufindenden Auffassungen über den Inhalt kalkulatorischer Wagniskosten, zeigte das Bemühen, diese theoretisch im Allgemeinbegriff der Periodenkosten zu verankern. Die zur theoretischen Fundierung herangezogenen Kriterien, insbesondere die Kriterien der Berechenbarkeit, der Erforderlichkeit, der Normalisierung sowie das Versicherungsprinzip, hielten jedoch einer kritischen Prüfung auf ihre Übereinstimmung mit den Grundsätzen theoretischer Begriffsbildung nicht stand.

Im folgenden wurde daher der Versuch unternommen, Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Wagniskosten neu zu umreißen. Die Überlegungen führten zu dem Ergebnis, daß in den kalkulatorischen Wagniskosten diejenigen Kosten zusammengefaßt werden, die ihren Wagnischarakter dadurch erhalten, daß sie in ihrer Höhe zufälligen Schwankungen unterliegen, die durch den zufällig schwankenden Einfluß bestimmter Faktoren, die ihrer Natur nach weitgehend konstant sind, hervorgerufen werden (Wagniskosten im engeren Sinne). In ihrer Höhe entsprechen die kalkulatorischen Wagniskosten der prämissenbedingten Hypothese konstanten Einwirkens dieser Einflußgrößen und damit dem analytischen Begriff der Periodenkosten. Die Ausgliederung

der kalkulatorischen Wagniskosten als eigene Kostenart wird dagegen allein aus rechnungstechnischen Gesichtspunkten vorgenommen, da eine Korrektur der einzelnen Faktorkostenarten meist nur schwierig zu bewältigen ist und zudem die Kontrolle der Wagniskosten im engeren Sinne erschweren würde.

Die Untersuchung der Frage, inwieweit der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten mit den wesentlichen Zwecken der Kostenrechnung vereinbar ist, zeigte zunächst, daß sie grundsätzlich als der zweckentsprechende Ansatz bei der Ermittlung des kurzfristigen Betriebserfolges anzusehen sind. Anschließend wurden zwei Problemkreise untersucht, denen bisher in der Literatur wenig bzw. gar keine Beachtung geschenkt wurde, nämlich einmal das Verhältnis der kalkulatorischen Wagniskosten zu dem Zweck der Kontrolle des Faktors Arbeit und zum anderen die Bedeutung der kalkulatorischen Wagniskosten als Unterlage für Planungsrechnungen. Es ergab sich, daß der Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten, insbesondere kalkulatorischer Ausschuß- oder Mehrkostenwagnisse, dem Zweck der Kostenrechnung, die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Fertigung in den Kostenstellen zu ermöglichen, widerspricht. Es wurde jedoch gezeigt, wie diese Problematik durch eine entsprechende Gestaltung der Kostenrechnung gelöst und die Ermittlung des Betriebserfolges auf der Basis kalkulatorischer Wagniskosten mit der Kontrolle des Faktors Arbeit verbunden werden kann. Schließlich wurde die Bedeutung der kalkulatorischen Wagniskosten für die Planungsrechnung darin gesehen, daß sie als zufallsunabhängige Größen die entscheidungsrelevanten Plangrößen darstellen.

Im Rahmen des III. Teils der Arbeit wurden eine Reihe rechnungstechnischer Probleme erörtert, die

sich beim Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten ergeben, und Wege zu ihrer Lösung aufgezeigt. Dabei ergab sich insbesondere, daß die Wagnisstatistik grundsätzlich ein geeignetes Instrument zur Bestimmung der kalkulatorischen Wagniskosten darstellt, welches jedoch durch die freie Schätzung sinnvoll ergänzt werden muß. Außerdem wurde auf die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einer weitgehenden Differenzierung der Wagniskostensätze bei einzelnen Wagniskostenarten eingegangen.

Die in der Einleitung erwähnte Beobachtung, daß in den "modernen" Systemen der Kostenrechnung - insbesondere der Plankostenrechnung - den kalkulatorischen Wagnissen keine Beachtung geschenkt wird, läßt sich abschließend insbesondere aufgrund der Erkenntnisse, die im II. Teil der Arbeit gewonnen wurden, zufriedenstellend erklären. Die Funktionen der kalkulatorischen Wagnisse werden in diesen Systemen weitgehend von den Plangrößen wahrgenommen. Diese basieren dabei meistens auf den gleichen Hypothesen, die auch dem Ansatz kalkulatorischer Wagnisse zugrunde liegen; sie stellen also zum Teil nichts anderes als kalkulatorische Wagniskosten dar.

LITERATURVERZEICHNIS

- Agthe, Klaus Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Freiburg/Brg. 1958
- Baur, Walter Neue Wege der betrieblichen Planung, Berlin-Heidelberg-New York 1967
- Beckmann, Martin J. Lineare Planungsrechnung - Linear Programming, Ludwigshafen 1959
- Beste, Theodor Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2. Aufl., Köln und Opladen 1962
- Bosshardt, Erik Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948
- Bussmann, Karl F. Das betriebswirtschaftliche Risiko, Meisenheim/Glan 1955
- Carnap, Rudolf und Stegmüller, Wolfgang Induktive Logik und Wahrscheinlichkeit, Wien 1959
- Damm, Heinz Die versicherbaren und kalkulatorischen Wagnisse der Industrie in Buchhaltung und Kalkulation, Diss. Berlin 1950
- Dantzig, George B. Lineare Programmierung und Erweiterungen, Berlin-Heidelberg-New York 1966
- Everling, Wolfgang Kurzfristige Erfolgsrechnung, Stuttgart 1965
- Fischer, Emanuel Das Abschreibungswagnis in der Preiskalkulation, in: Der Betrieb, 9. Jg. (1956), S. 405f.
- Fischer, Johannes; Heß, Otto; Seebauer, Georg Buchführung und Kostenrechnung, 2. Aufl., Leipzig 1940
- Funke, Hermann Die Betriebswirtschaft im Maschinenbau und in verwandten Industrien, 2. Aufl., Freiburg/Brg., o.J.

- Funke, Hermann; Mellerowicz, Konrad; Abromeit, Hans-Günther Grundfragen und Technik der Betriebsabrechnung, Freiburg/Brg. 1962
- Gutenberg, Erich Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 7. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1962; 14. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1968
- Grundsätzliches zum Problem der betriebswirtschaftlichen Leistungsbewertung und der Preisstellung, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für W. Kalveram, Hrsg. K. Theisinger, Berlin-Wien 1942, S. 307ff.
- Hart, Albert G. Risk, Uncertainty, and the Unprofitability of Compounding Probabilities, in: Studies in Mathematical Economics and Econometrics in Memory of Henry Schultz, Chicago 1942, S. 110ff.
- Hartmann, Bernhard Die Erfassung und Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, Wiesbaden 1956
- Hax, Karl Artikel: Selbstversicherung der Betriebe, in: HdB, Bd. III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4877ff.
- Heinen, Edmund Die Kosten - Ihr Begriff und ihr Wesen - Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung, Saarbrücken 1956
- Hennig, Karl Wilhelm Betriebswirtschaftslehre der industriellen Fertigung, 2. Aufl., Braunschweig 1946
- Henzel, Friedrich Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964
- Hurwicz, Leonid Optimality Criteria for Decision Making under Ignorance, Cowels Comission Discussion Paper (Statistics No. 370), 1951
- Käfer, Karl Standardkostenrechnung, Stuttgart 1955

- Kalveram, Wilhelm . Industrielles Rechnungswesen,
Bd. II, Betriebsabrechnung,
Wiesbaden o.J.
- Kilger, Wolfgang Kostenrechnung in der Fahrzeug-
industrie, Heft 3 der Fach-
schriften für den Karosserie-
und Fahrzeugbau, Berlin 1940
- Klinger, Karl Flexible Plankostenrechnung,
Köln und Opladen 1961; 3. erw.
Aufl., 1967
- Klinger, Karl Wagnisse und Steuern als Ko-
sten- und Gewinnfaktoren, Ber-
lin 1948
- Knight, Frank H. Risk, Uncertainty and Profit,
Boston 1921, Wiederabdruck, 7.
Aufl., London 1948
- Koch, Helmut Betriebliche Planung, Grundla-
gen und Grundfragen der Unter-
nehmungspolitik, Wiesbaden 1961
- Das Prinzip der traditionellen
Stückkostenrechnung, in: ZfB,
35. Jg. (1965), S. 325ff.; zi-
tiert nach Wiederabdruck in:
Grundprobleme der Kostenrech-
nung, Köln und Opladen 1966,
S. 96ff.
- Die Theorie der Unternehmung
als Globalanalyse, in: ZfdgSt,
Bd. 120 (1964), S. 385ff.
- Zum Problem des Gemeinkosten-
verteilungsschlüssels, in:
ZfbF, N.F., 17. Jg. (1965), S.
169ff.; zitiert nach Wiederab-
druck in: Grundprobleme der
Kostenrechnung, Köln und Opla-
den 1966, S. 63ff.
- Zur Diskussion in der Ungewiß-
heitstheorie, in: ZfhF, N.F.,
12. Jg. (1960), S. 49ff.
- Zur Diskussion über den Kosten-
begriff, in: ZfhF, N.F., 10. Jg.
(1958), S. 355ff.; zitiert nach
Wiederabdruck in: Grundprobleme
der Kostenrechnung, Köln und Op-
laden 1966, S. 9ff.

Koch, Helmut

Zur Kontroverse: "wertmäßiger"
- "pagatorischer" Kostenbegriff,
in: Grundprobleme der Kosten-
rechnung, Köln und Opladen 1966,
S. 48ff.

Über eine allgemeine Theorie des
Handelns, in: Zur Theorie der
Unternehmung, Festschrift für
E. Gutenberg, Hrsg. H. Koch,
Wiesbaden 1962, S. 367ff.

Über einige Grundfragen der Be-
triebswirtschaftslehre, in:
ZfHf, N.F., 9. Jg. (1957), S.
569ff.

Koschade, Robert

Das Wagnis in Bilanz und Ko-
stenrechnung, Diss. Innsbruck
1962

Kosiol, Erich

Anlagenrechnung; Theorie und
Praxis der Abschreibungen,
Wiesbaden 1955

Das Anlagenwagnis in der Ko-
stenrechnung, in: Der Wirt-
schaftsprüfer, 2. Jg. (1949),
S. 129ff.

Die Plankostenrechnung als Mit-
tel zur Messung der technischen
Ergiebigkeit des Betriebsge-
schehens (Standardkostenrech-
nung), in: Plankostenrechnung
als Instrument moderner Unter-
nehmungsführung, Hrsg. E. Kosiol,
Berlin 1956, S. 15ff.

Kalkulatorische Buchhaltung (Be-
triebsbuchhaltung); Systemati-
sche Darstellung der Betriebs-
abrechnung und der kurzfristi-
gen Erfolgsrechnung, 5., durch-
ges. Aufl., Wiesbaden 1953

Artikel: Kosten, kalkulatori-
sche, in: HdB, Bd. II, 3. Aufl.,
Stuttgart 1958, Sp. 3377ff.

Kritische Analyse der Wesens-
merkmale des Kostenbegriffes,
in: Betriebsökonomisierung,
Festschrift für R. Seyffert,
Hrsg. E. Kosiol und F. Schlie-
per, Köln und Opladen 1958, S.
7ff.

- Kosiol, Erich Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1959
- Krelle, Wilhelm Unsicherheit und Risiko in der Preisbildung, in: ZfagSt., 113. Bd. (1957), S. 632ff.
- Krüger, Gerhard Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt/M. 1959
- Lechner, Karl Betriebswirtschaftslehre (Einzelwirtschaftliche Grundfragen), Wien 1967
- Lehmann, M. R. Industriekalkulation, 2. Aufl., Stuttgart 1941; 5. Aufl., Essen 1964
- Lohmann, Martin Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955
- Lorenz, Charlotte Betriebswirtschaftsstatistik, Berlin 1960
- Lücke, Wolfgang Fehlschätzungen der Nutzungsdauer in der kalkulatorischen Abschreibung, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 1957, S. 61ff.
- März, Otto Die Kalkulierbarkeit des Risikos, Diss. Frankfurt/M. 1948
- Marshall, Alfred Principles of Economics, 8. Aufl., London 1964
- Mayer, Leopold Zins und Wagnis in der heutigen Wirtschaft und ihre Berücksichtigung in der Kostenrechnung, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für F. Schmidt, Hrsg. F. Henzel, Berlin-Wien 1942, S. 101ff.
- Meffert, Heribert Beziehungen zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung, Diss. München 1964
- Meier, Albert Der objektive Kostenbegriff, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1. Jg. (1948), Nr. 6, S. 43ff.

- Mellerowicz, Konrad Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 4. Aufl., Berlin 1963
- Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, 1. Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1966
- Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, 2. Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1968
- Mühlenfeld, Julius Wagnis und Kostenrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhand, 12. Jg. (1943), S. 2ff.
- Müller, Adolf Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung, Köln und Opladen 1955
- Neumann, John v.;
Morgenstern, Oskar Theory of Games and Economic Behavior, 3. Aufl., Princeton 1953
- Nicklisch, Heinrich Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl. der wirtschaftlichen Betriebslehre, 1. Lief., Allgemeines und Grundlagen, Stuttgart 1929
- Nowak, Paul Artikel: Leistungsverrechnung, innerbetriebliche, in: HdB, Bd. III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 3788ff.
- Pribilla, Max E. Das Unternehmerwagnis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für W. Kalveram, Hrsg. K. Theisinger, Berlin-Wien 1942, S. 25ff.
- Prion, Willi Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, 2. Buch, Der Wirtschaftsbetrieb als Wirtschaft (Unternehmung), Berlin 1935
- Rabald, Rolf Die betriebswirtschaftliche und steuerliche Behandlung der kalkulatorischen Kosten, Diss. Köln 1954

- Rößle, Karl Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956
- Sandig, Curt Artikel: Risiko, in: HdB, 2. Aufl., 2. Bd., Stuttgart 1939, Sp. 1464ff.
- Schätzle, Gerhard Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, Köln und Opladen 1965
- Schmalenbach, Eugen Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934
- Schmidt, Fritz Kalkulation und Preispolitik, Berlin-Wien 1930
- Schmidt, H.F. Werner Die Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre für die Neugestaltung des betrieblichen Rechnungswesens nach dem Leistungsprinzip, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für F. Schmidt, Hrsg. F. Henzel, Berlin-Wien 1942, S. 279ff.
- Schneider, Manfred Wagnisse und ihre Behandlung in der Kostenrechnung von Industriebetrieben, Diss. Aachen 1965
- Schneider, Dieter Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: ZfhF, N.F., 13. Jg. (1961), S. 677ff.
- "Lernkurven" und ihre Bedeutung für Produktionsplanung und Kostentheorie, in: ZfbF, N.F., 17. Jg., S. 501ff.
- Schnettler, Albert Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960
- Schönnenbeck, H. Risiko und Kostenplanung, in: Der Betrieb, 13. Jg. (1960), S. 241ff.
- Schulz-Mehrin, Otto Die kalkulatorischen Posten (Abschreibung, Verzinsung, Unternehmerlohn, Wagnis) in der Kostenrechnung, Preiskalkulation und Erfolgsrechnung, Berlin 1943

- Schwantag, Karl Stoffwirtschaft und Plankostenrechnung, in: ZfB, 20. Jg. 1950, S. 412ff.
- Seischab, Hans Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944
- Shackle, G.L.S. Expectation in Economics, 2. Aufl., Cambridge 1952
- Uncertainty in Economics and other Reflections, Cambridge 1955
- Szyperski, Norbert Zur Anwednung des Terminus "pagatorisch", in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für E. Kosiol, Hrsg. E. Grochla, Berlin 1964, S. 351ff.
- Thielmann, Kurt Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1961
- Wald, Abraham Statistical Decision Functions which Minimize the Maximum Risk, in: Annals of Mathematics, Bd. 46 (1945), S. 265ff.
- Wandel, Lothar Risiko und Kosten, in: BfuP, 1. Jg. (1949), S. 513ff.
- Wille, Friedrich Plan- und Standardkostenrechnung, Essen 1952
- Wittmann, Waldemar Unternehmung und unvollkommene Information - Unternehmerische Voraussicht - Ungewißheit und Planung, Köln und Opladen 1959

Rechtsgrundlagen und Verfahrensvorschriften

Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15. 11.1938 - RGBL 1938, (LSÖ).

Erlaß des Reichswirtschaftsministers - S 5151/39 - und des Reichskommissars für die Preisbildung - VII-50-43/39 - vom 16.1.1939 betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung, (KRG).

Erlaß des Reichswirtschaftsministers - S 4/20553/42 - und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 7.3. 1942 betr. Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung, herausgegeben von der Reichsgruppe Industrie, (KR Regeln).

Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie vom 12.5.1942 aufgestellt von den Wirtschaftsgruppen Elektroindustrie, Fahrzeugindustrie, Feinmechanik und Optik, Luftfahrtindustrie, Maschinenbau, (KRRMe).

Leitsätze für die Ermittlung der Selbstkosten und des kalkulatorischen Gewinnes in Fertigungsbetrieben vom 3.9.1946, herausgegeben vom Preisamt des Magistrates der Stadt Berlin, (Berliner Leitsätze).

Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 21. 11. 1953, Bundesanzeiger Nr. 244 vom 18.12.1953, (VP6A).

Anlage zur Verordnung PR 30/53 vom 21.11.1953: Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, (LSF).

L e b e n s l a u f

Am 23. Oktober 1940 wurde ich in Düsseldorf als Sohn des Bankkaufmanns Josef Schmitz und seiner Ehefrau Marianne Schmitz, geb. Weiler, geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Nach vierjährigem Besuch der Volksschule trat ich Ostern 1951 in das staatlich, mathematisch-naturwissenschaftliche Max Planck-Gymnasium in Düsseldorf ein. Dort legte ich am 16. Februar 1960 die Reifeprüfung ab. Im Sommersemester 1960 begann ich mein Studium an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, studierte zunächst ein Semester Mathematik und wechselte dann zur Betriebswirtschaftslehre über. Im Sommersemester 1961 war ich Hörer an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität in Bonn; danach setzte ich mein Studium wiederum in Münster fort. Am 26. April 1965 bestand ich dort die Diplomprüfung für Kaufleute.

Von Juni 1965 bis Mai 1966 war ich am Institut für Betriebsanalysen der Universität Münster als wissenschaftliche Hilfskraft beschäftigt; seit dem 1. Juni 1966 bin ich dort Verwalter der Stelle eines Wissenschaftlichen Assistenten.

